Der Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne des § 7 des Umsatzsteuergesetzes.

Hans Jensen

2151 L93i

Der Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne des § 7 des Umsatzsteuergesetzes.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der juristischen Doktorwürde
der juristischen Fakultät
der Friedrich-Alexanders-Universität zu Erlangen

vorgelegt von

Hans Jensen

aus Aachen

Referendar a. D. und amtlicher Buch- und Betriebsprüfer
beim Landesfinanzamt Mecklenburg-Lübeck.

Approbiert am 30. Juni 1931.

Lübeck 1931
Druck von Leopold Heise, Lübeck.

Referent: Professor Dr. M. Wenzel.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Herrn

Ministerialdirigenten im Reichsfinanzministerium

Geheimen Finanzrat

H. Hoßfeld

in Dankbarkeit zugeeignet.

Inhaltsverzeichnis.

Seite

Literaturverzeichnis 7
Einleitung 9

Erstes Kapitel.

Die Bedeutung des unmittelbaren Besitzes für die Steuerfreiheit des reinen Händlers unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 des UmsStG.

§ 1. Die wirtschaftspolitische Bedeutung der Befreiungsvorschrift . . 10
§ 2. Die grundsätzliche Bedeutung des unmittelbaren Besitzes in Bezug auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift 11
§ 3. Die Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift 16
A. Warenumsatzstempelgesetz von 1916 17
B. Umsatzsteuergesetz von 1918 19
C. Das geltende Recht (Umsatzsteuergesetz von 1919) 22

Zweites Kapitel.

Der Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne der Befreiungsvorschrift; die Subsumierung der bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen des Besitzes unter diesen Begriff.

§ 4. Der Besitzbegriff des bürgerlichen Rechts; allgemeine Bemerkungen zu seiner Übernahme in die Befreiungsvorschrift 30
A. Der Erwerb unmittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht . . 32
B. Erwerb und Übertragung mittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht 33
C. Die Übernahme der bürgerlich-rechtlichen Besitzbegriffe auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift 36
D. Das Ergebnis 45
§ 5. Einzeltatbestände des Normalfalles von Erwerb unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 1 des BGB. 47
A. Umkartierung und Verbringung der Ware auf das private Anschlußgleis des Händlers 48
B. Sonstige Befassung des Händlers mit der Ware 54
C. Vornahme von Montagearbeiten und Herstellung einer Gesamtanlage durch den Händler 61
§ 6. Der Sonderfall des Erwerbs unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB. 64
§ 7. Der Sonderfall des Erwerbs von mittelbarem Besitz und Eigentum nach § 930 des BGB. (durch Besitzkonstitut) 72

Drittes Kapitel.

Die dem Erwerb und der Übertragung mittelbaren und unmittelbaren Besitzes durch den Händler eingeräumte Ausnahmestellung, soweit sie im Rahmen „reiner Beförderung" stattfinden.

§ 8. „Reine Beförderung" durch den Besitzmittler des Händlers . . . 82
§ 9. „Reine Beförderung" durch den Händler selbst 89

Schlußbetrachtung de lege ferenda und Nachtrag auf Grund der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 106

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41543503_0116

Literaturverzeichnis.

Amtliche Handausgabe der Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen zum UmsStG., herausgegeben vom Reichsfinanzministerium 1926.

Amtliche Mitteilungen über die Zuwachssteuer usw., herausgegeben vom Reichsschatzamt (bis einschließlich 1919); zit.: Amtl. Mitt.

C. Becher, Die Umsatz- und Luxussteuer (Kommentar zum UmsStG. 1919), 1920/21.

Delbrück, Ersparung von Umsatzsteuer durch richtige Einschaltung einer Verkaufsgesellschaft, in der Deutschen Steuer-Zeitung (DStZ.) 1923 S. 80 ff.

Drucksachen des Reichstages (Session 1914/16 Nr. 321.

Drucksachen des Reichstages (Session 1918) Nr. 1745.

Drucksachen der Nationalversammlung Nr. 676 und Nr. 1723.

Fischer, Zur Auslegung des § 7 des UmsStG., in DStZ. 1923 S. 277 ff.

Fleck, Besprechung des Urteils des RFH. vom 21. Februar 1928, in der Juristischen Wochenschrift (JW.) 1928 S. 1767.

Großmann, Zwischenhandelsprivileg und Umsatzsteuer, in DStZ. 1924 S. 10 ff.

Gruchot, Beiträge zur Erläuterung des Deutschen Rechtes, begründet von Gruchot; zit.: Gruchot.

Hauser, § 7 des UmsStG. vom 24. Dezember 1919, in Deutsches Steuerblatt (DStBl.) 1922 S. 106 ff.

Hirschfeld, Warenübertragung in Natur, in JW. 1916 S. 1262 ff.

Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, 1. Jahrgang (1920).

Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, 3. Jahrgang (1922).

Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, 6. Jahrgang (1925).

Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, 7. Jahrgang (1926).

Kloß, Die gesetzlichen Vorschriften über den Warenumsatzstempel, Handkommentar zum WUmsStG. (Leipzig 1917).

Kloß, Besprechung des Gutachtens des RFH. vom 26. März 1920, in DStZ. 1920/21 S. 36 ff.

Kloß, Zum Zwischenhandelsprivileg im UmsStG., in DStZ. 1920/21 S. 80 ff.

Kloß, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1926, 2. Auflage.

Kloß, Zwischenhandel und Umsatzsteuer im Lichte der neuesten Rechtsprechung, in Steuer und Wirtschaft (StuW.) 1928 Spalte 1171/90.

Kloß, Zum Zwischenhandelsprivileg nach § 7 des UmsStG.: vorverkaufte Ware, Abholen der Ware vom Zwischenhändler, in DStZ. 1930 S. 46 ff.

Lang, Besprechung des Urteils des RFH. vom 31. März 1922, in JW. 1922 S. 147.

Leipziger Zeitschrift für Handels-, Konkurs- und Versicherungsrecht, jetzt für Deutsches Recht; zit.: LZ.

Mrozek, Steuerrechtsprechung in Karteiform; zit.: Mrozek Kartei.

Popitz, Kommentar zum UmsStG. 1918, 1. Auflage (1918).

Popitz, Kommentar zum UmsStG. 1919, 2. Auflage (1920/21), Neudruck 1925.

Popitz, Kommentar zum UmsStG. 1926, 3. Auflage (1928) nebst Ergänzungsband (1930).

Popitz, Verschiedene Antworten auf Anfragen, in DStBl. 1918/19, 1919/20, 1920/21.

Popitz, Die Befreiung des reinen Warenhandels nach § 7 des neuen UmsStG., in DStBl. 1919/20, S. 435 ff.

Popitz, Das Vorrecht des reinen Handels nach § 7 des UmsStG. und der Erwerb des Eigentums durch Besitzkonstitut, in DStBl. 1920/21 S. 360 ff.

Potthast, Verschiedene Antworten auf Anfragen, in DStBl. 1925 und 1926.

Reichsgericht, Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen; zit.: RGZ.

Reichsgerichtsräte, Kommentar der Reichsgerichtsräte, III. Band: Sachenrecht, 7. Auflage 1929.
Reichsteuerblatt, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium, zit.: RStBl.
Rinteln, Die Umsatzsteuerfreiheit des reinen Handels, sogenanntes Zwischenhandelsprivileg des § 7 des UmsStG., in Steuer-Archiv (StA.) 1928 S. 108/12, 135/8.
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes; zit.: Sammlung.
Schierholt, Umsatzsteuerfreiheit durch Umwandlung des eigenen Fuhrwesens in eine besondere Firma, in DStZ. 1923 S. 276 ff.
Schierholt, Umsatzsteuerersparnis beim Zwischenhandel, in DStZ. 1923 S. 361 ff.
Schmauser, Zur Auslegung des § 7 des UmsStG., in DStBl. 1927 S. 676 ff., 1928 S. 7 ff.
Schmauser, Neuere Rechtsprechung in Umsatzsteuersachen, in StA. 1928 S. 112 ff.
Schmauser, Zweifelsfragen bei Auslegung und Anwendung des § 7 Abs. 1 des UmsStG., in DStBl. 1928 S. 144 ff.
Schulz, Die Siegelung im Weinhandel, in JW. 1927 S. 2409.
Senf, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Bezugs- und Absatzgemeinschaften, in DStBl. 1927 S. 88 ff.
Seuffert, J. A. Seufferts Archiv für Entscheidungen der obersten Gerichte usw.; zit.: Seuff. A.
Soergel, Kommentar zum BGB., 4. Auflage 1929.
Staub, Kommentar zum HGB., 12. und 13. Auflage 1927, IV. Band.
Steuer und Wirtschaft, Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in StuW.
Umsatzsteuermaterialerlaß, Erster Umsatzsteuermaterialerlaß neuer Fassung vom 20. Juli 1922 — III u. 10 000 —.
Umsatzsteuermaterialerlaß, Fünfter Umsatzsteuermaterialerlaß vom 28. August 1928 — III u. 7000 —.
Vehlow, Handkommentar zum UmsStG., 1928.
Warneyer, Die Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des Zivilrechts, herausgegeben von Warneyer; zit.: Warn.
Weinbach, Das Gesetz über einen Warenumsatzstempel, 1917.
Weinbach, Die Umsatzsteuer des Zwischenhandels, in zeitgemäße Steuerfragen (ZStF.) 1919, Heft 6.
Wimpfheimer, Ein Steuerprivileg des Großhandels, in JW. 1918 S. 607.
Wolff, Sachenrecht, 8. Auflage 1929.
Yblagger, Das Zwischenhandelsprivileg des Umsatzsteuergesetzes, in DStZ. 1925 S. 152 ff.

Einleitung.

Von allen Bestimmungen des geltenden Umsatzsteuerrechtes ist — neben derjenigen des § 2 des UmsStG., soweit sie die Befreiung der Einfuhr von der Umsatzsteuer betrifft (§ 2 Ziffer 1a und b) — die zu Gunsten des reinen Handels getroffene Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG., das sogenannte Zwischenhandelsprivileg [1]), die von jeher am meisten umstrittene. In der Tat drängt sich dem Beschauer schon bei einer nur oberflächlichen Befassung mit dieser Vorschrift eine solche Fülle von Problemen auf, daß es dem Verfasser eine dankbare Aufgabe erschien, diese Probleme, soweit sie sich auf den in der Vorschrift zum Kriterium der Steuerpflicht gemachten Begriff des unmittelbaren Besitzes beziehen, in systematischer Gliederung zusammenfassend zu behandeln. Bemerkt sei hierbei, daß es nach Kenntnis des Verfassers an einer derartigen Behandlung des Stoffes bisher fehlt, wohingegen eine Fülle von Einzelliteratur über die jeweils brennenden Tagesfragen auf diesem Gebiete vorhanden ist. Neben Literatur und Rechtsprechung hat der Verfasser auch praktische Erfahrungen verarbeiten können, die er während seiner Tätigkeit im Dienste der Reichsfinanzverwaltung in reichem Maße zu sammeln vermochte.

---

[1]) Diese Bezeichnung erscheint mißverständlich, da unter Zwischenhandel im volkswirtschaftlichen Sinne — eine einheitliche Terminologie besteht nicht — in der Regel nur der Großhandel (im Gegensatz zur Fabrikation und zum Kleinhandel) verstanden wird, die Befreiungsvorschrift sich aber auch auf den Kleinhandel erstreckt; cf. Popitz a. a. O. S. 705 Anm. II zu § 7, von dem auch die Bezeichnung „reiner Handel" übernommen worden ist.

Erstes Kapitel.

Die Bedeutung des unmittelbaren Besitzes für die Steuerfreiheit des reinen Händlers unter besonderer Berücksichtigung der Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 des UmsStG.

§ 1.

Die wirtschaftspolitische Bedeutung der Befreiungsvorschrift.

Die deutsche Umsatzsteuer erfaßt — im Gegensatz zu dem System der Phasenpauschalierung verschiedener ausländischer Umsatzsteuergesetze — jeden einzelnen Umsatz einer Ware auf dem Wege, den sie vom Produzenten zum Verbraucher durchläuft; sogar der Produktionsgang selbst kann bereits ein- oder mehrmals eine Umsatzsteuerpflicht auslösen, falls sich zwischen die einzelnen Produktionsstufen Handelsumsätze [1]) einschieben. Die natürliche Folge einer derartigen mehrfachen Besteuerung der Ware, bevor sie in die Hände des Verbrauchers gelangt, ist ihre mehr oder minder große Verteuerung; ebenso natürlich und mit Rücksicht auf die Wahrung ihrer Konkurrenzfähigkeit verständlich ist daher das Bestreben der beteiligten Kreise, den gesamten wirtschaftlichen Weg der Ware vom Urproduzenten bis zum Verbraucher in einer Hand oder doch wenigstens in einer möglichst geringen Anzahl von Händen zu vereinigen. Ein Ausfluß dieser Tendenz ist auf der andern Seite die Gefahr einer Ausschaltung des Zwischenhandels aus dem Wirtschaftsprozeß; für den Steuerfiskus wiederum birgt eine Gefährdung der Existenz des gesunden Zwischenhandels die Gefahr in sich, durch sie einer ganzen Gruppe leistungsfähiger Steuerträger verlustig zu gehen. Diese Gefahr erscheint besonders schwerwiegend in den Fällen „reinen Handels", in denen sich die Tätigkeit des Zwischenhändlers in bloßen Vertragsschlüssen, regelmäßig in einer Aufeinanderfolge von Kauf und Verkauf, erschöpft; denn erfahrungsgemäß ist die dem Zwischenhändler hier zufallende Gewinnquote in der Regel so gering, daß seine Heranziehung zur Umsatzsteuer wirtschaftlich untragbar erscheint.

Um der letztgenannten Gefahr wirksam zu begegnen, sah sich daher der Gesetzgeber veranlaßt, zwar nicht jedem Zwischenhändler, wohl aber der Gruppe der als „reine Händler" auftretenden Unternehmer eine steuerliche Erleichterung zu gewähren; zur praktischen Durchführung dieser Absicht bedurfte es einer gesetzlichen Fixierung des Begriffes des „reinen Handels". Hierfür standen dem Gesetzgeber zwei Wege offen: er konnte die Anerkennung der Steuerfreiheit des Händlers von dem subjektiven

[1]) Man denke an folgende Kette: Urproduzent — Rohstoffhändler — Halbfertigfabrikant — Fertigfabrikant.

Moment seiner Zugehörigkeit zu jener Gruppe von Unternehmern abhängig machen, die nach ihrer Stellung im Wirtschaftsleben ausschließlich oder doch überwiegend reinen Handel betreiben, ohne den Nachweis dafür zu fordern, daß der Händler im konkreten Einzelfalle nicht über den Rahmen „reinen Handels" hinausgegangen sei; andererseits hatte der Gesetzgeber die Möglichkeit, auf das objektive Moment des Weges und der Behandlung der Ware während des zwischen den Geschäftsabschlüssen liegenden Zeitraumes abzustellen. Der Gesetzgeber ist auf dem letztgenannten Wege vorgegangen. Nach dem Wortlaut der Befreiungsvorschrift in jedem ihrer Entwicklungsstadien läßt sich ihr Grundprinzip dahin zusammenfassen, daß nach dem Willen des Gesetzgebers reiner Händler und damit steuerfrei jeder als Glied einer Umsatzkette auftretende Händler ist, dessen Tätigkeit sich auf den Abschluß von Verträgen beschränkt, ohne daß er während des zwischen den Vertragsschlüssen liegenden Zeitraumes die aus ihnen geschuldeten Gegenstände [2]) in seinen wirtschaftlichen Machtbereich übernimmt oder sie mit Hilfe dritter Personen [3]) einer Be- oder Verarbeitung unterzieht. Mit der ersten von diesen Voraussetzungen, durch die das dingliche Verhältnis des privilegierten Händlers zur Ware gekennzeichnet wird, hat sich die vorliegende Abhandlung zu beschäftigen.

Von einer wirtschaftspolitischen Rechtfertigung der Befreiungsvorschrift sei vorerst abgesehen: insbesondere bleibe dahingestellt, ob die Gefahr einer Ausschaltung des Zwischenhandels heute noch ebenso groß ist wie im Jahre 1916, dem Geburtsjahr der Umsatzsteuer und der Befreiungsvorschrift, oder ob nicht in der Zwischenzeit der gesunde Zwischenhandel seine Lebensfähigkeit auch ohne das ihm zugebilligte Steuerprivileg erwiesen hat; ebenso mag zunächst eine Erörterung der Frage unterbleiben, ob sich ein wirtschaftlicher Entwicklungsvorgang, wie ihn die mehr und mehr zunehmende vertikale Konzentration ganzer Produzenten- und Verteilergruppen darstellt, von Staatswegen durch relativ unbedeutende Mittel nach Art der vorbezeichneten Steuerbegünstigung der noch vorhandenen Zwischenglieder auf die Dauer wird hintanhalten lassen können.

§ 2.

Die grundsätzliche Bedeutung des unmittelbaren Besitzes in Bezug auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift.

In ihrer heutigen Gestalt weist die Befreiungsvorschrift dem Begriff des unmittelbaren Besitzes eine hervorragende rechtliche Bedeutung zu; die einschlägige gesetzliche Bestimmung [4]) lautet:

„Bei Abwicklung mehrerer von verschiedenen Unternehmern über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abge-

---

[2]) Bis zum Jahre 1918 handelte es sich dabei ausschließlich um die Hauptleistungen aus Lieferungsverträgen; erst von da ab werden auch die Fälle erfaßt, in denen die fraglichen Lieferungen Nebenleistungen aus Leistungsverträgen darstellen; cf. unten Seite 19.

[3]) Jede Be- oder Verarbeitung in eigener Person wäre bereits als Übernahme in den wirtschaftlichen Machtbereich anzusehen.

[4]) § 7 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919 in der Fassung vom 8. Mai 1926 (RGBl. I S. 218).

schlossenen Umsatzgeschäfte sind nur die Lieferungen derjenigen Unternehmer steuerpflichtig, die den unmittelbaren Besitz übertragen. Der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Übertragung durch denjenigen gleich, der die Gegenstände auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrages für diesen besitzt, es sei denn, daß er lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat."

Nach dem ersten Satze der vorstehenden Gesetzesbestimmung wird also die Gewährung des Privilegs der Steuerfreiheit von einer Reihe von Voraussetzungen abhängig gemacht, insbesondere wird erfordert: das Vorliegen mehrerer Umsatzgeschäfte, Unternehmereigenschaft der Beteiligten [5]), Gleichheit oder Gleichartigkeit (Identität) der umgesetzten Gegenstände [6]) und schließlich — die positive Gesetzesnorm ins Negative übertragen — die Nichtübertragung des hier zur Behandlung stehenden unmittelbaren Besitzes durch den die Steuerbefreiung beanspruchenden Händler.

1. Bei den geforderten mehreren Umsatzgeschäften kann es sich — eine logische Folgerung aus den weiteren Erfordernissen der Identität der Gegenstände und der Enthaltung des Händlers von einer Übertragung des Besitzes — begrifflich nur um Lieferungen im Sinne des § 5 des UmsStG. handeln, also um Geschäfte, durch die der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über den Gegenstand der Lieferung verschafft; zu den solchen Lieferungen zu Grunde liegenden Vertragstypen des bürgerlichen Rechtes gehören in erster Linie Kaufverträge und Werk- bezw. Werklieferungsverträge (z. B. Reparaturen) [7]). Allerdings sind in Erweiterung dieser Begriffsbestimmung zu den Umsatzgeschäften im Sinne des § 7 des UmsStG. noch diejenigen Geschäfte zu rechnen, die, ohne unmittelbar eine Lieferung zu bezwecken, letzten Endes mittelbar in eine solche ausmünden; zu denken ist hierbei an die Abtretung des Anspruches auf Erfüllung eines Kaufvertrages oder sogar bereits des Anspruches auf den Abschluß eines solchen. [8])

2. Die Unternehmereigenschaft der beteiligten Personen ist gemäß § 1 Nr. 1 des UmsStG. an die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit gebunden. Entscheidend für die Frage der Selbständigkeit der Tätigkeit ist nicht die rechtliche, sondern allein die wirtschaftliche Betrachtungsweise der gegebenen Verhältnisse. So kann sich nach der auch auf dem Gebiete des Umsatzsteuerrechtes zur Anwendung kommenden Organtheorie ein rechtlich selbständiges Rechtssubjekt

---

[5]) Beide Voraussetzungen finden ihre Begründung in der Gesamtstruktur des Gesetzes.

[6]) Damit ist der Fall der Be- oder Verarbeitung der Gegenstände durch vom Händler beauftragte Dritte betroffen; cf. oben Anm. 3.

[7]) So erst seit 1918 — cf. oben Anm. 2 und unten Seite 19 —; einen Fall dieser Art trifft das Urteil des RFH. — VA 546/27 — vom 9. Dezember 1927 (Sammlung Bd. 22 S. 225): Steuerfreiheit eines Unternehmers, der die von ihm übernommene Ausbesserung von Filzstiefeln an einen Unterunternehmer weitergibt, wenn dieser die Stiefel direkt vom Auftraggeber des ersten Unternehmers erhielt und sie nach erfolgter Ausbesserung unmittelbar an jenen zurücksandte.

[8]) cf. Popitz a. a. O. S. 706 Anm. V 1 zu § 7.

— z. B. eine juristische Person — wirtschaftlich als unselbständiges Organ eines übergeordneten Unternehmens darstellen, so daß zwischen beiden steuerpflichtige Umsätze überhaupt nicht vorliegen, also Umsatzsteuerfreiheit des Organs gegeben ist, ohne daß es einer Heranziehung des § 7 des UmsStG. überhaupt bedarf. Umgekehrt ist es möglich, daß Gebilde ohne eigene bürgerlich-rechtliche Rechtspersönlichkeit, wie etwa offene Handelsgesellschaften, nach der für das Umsatzsteuerrecht entscheidenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise als verschiedene selbständige Rechtssubjekte anzusehen sind — und zwar selbst dann, wenn ihre Gesellschafter die gleichen physischen Personen sind —, so daß die Umsätze zwischen ihnen grundsätzlich der Besteuerung unterliegen.

3. Was das Erfordernis der Identität der umgesetzten Gegenstände anbelangt, so ist die Frage, ob sie während des zwischen den einzelnen Geschäftsabschlüssen liegenden Zeitraumes gewahrt geblieben ist, ebenfalls nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Handelt es sich um Umsätze von Gattungssachen, so wird die Wahrung der Identität in der Regel unterstellt werden können; durch eine im fraglichen Zeitraum erfolgte Be- oder Verarbeitung der Gegenstände durch dritte Personen im Auftrage des Händlers wird dagegen deren Identität nur ausnahmsweise dann nicht berührt, wenn nach Verkehrssitte und Handelsbrauch der einzelne Gegenstand dadurch nicht zu einem neuen Verkehrsgut wird, sich insbesondere seine Absatzfähigkeit und Marktgängigkeit nicht ändert. Da immer nur von Fall zu Fall entschieden werden kann, ob trotz gewisser Einwirkungen dritter Personen auf den Gegenstand der Lieferung dessen Wesensart erhalten geblieben ist, hat sich zu diesem Punkt der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. eine umfangreiche Judikatur entwikkelt, die dabei zum Teil auf das Gebiet der Vorschrift des § 2 Nr. 1 b des UmsStG. übergreift, da auch für die nach dieser Vorschrift Platz greifende Steuerbefreiung der ersten Umsätze nach der Einfuhr und Anschlußeinfuhr die Wahrung der Identität eine wesentliche Voraussetzung bildet[9]); allerdings wird der Rechtsprechung zu § 7 des UmsStG. ein größerer Spielraum insofern gewährt, als hier eine grundsätzliche Unschädlichkeit bestimmter Vorgänge, wie sie die Durchführungsbestimmungen zum UmsStG. auf dem Anwendungsgebiet des § 2 Nr. 1 b des UmsStG. vorsehen[10])[11]), nicht anerkannt worden ist. Der Verfasser darf sich im Rahmen der vorliegenden Abhandlung auf die Feststellung beschränken, daß sich die vorerwähnte umfangreiche Rechtsprechung des RFH. in dem Rechtssatze zusammenfassen läßt, in entsprechender Anwendung des § 11 der Durch-

[9]) cf. Popitz a. a. O. S. 708 ff. Anm. V 4 zu § 7 und die daselbst angeführten Entscheidungen des RFH.

[10]) Das Verzeichnis der vom Reichsminister der Finanzen auf Grund der ihm nach § 11 Abs. 2 der DurchfBest. zum UmsStG. zustehenden Ermächtigung als unschädlich anerkannten Be- oder Verarbeitungsvorgänge umfaßt nach dem augenblicklichen Stande (cf. Erlaß des RMF. vom 25. Juni 1926 — III u. 9003 —, amtliche Handausgabe der Ausführungs- und Durchführungsbestimmungen S. 94) 46 Ziffern.

[11]) Wegen der wirtschaftspolitischen Gründe dieser Regelung cf. Popitz a. a. O. S. 460 ff., Anm. B 4 b zu § 2 Nr. 1.

führungsbestimmungen zum UmsStG. sei auch in den Fällen des § 7 des UmsStG. die Wesensart des Gegenstandes immer dann als gewahrt anzusehen, wenn die Behandlung des Gegenstandes nicht über die Zwecke seiner Umpackung, Sortierung, Reinigung und Erhaltung hinausgehe.

4. Nach dem ersten Satz der Befreiungsvorschrift ist der Händler beim Vorliegen der bisher genannten Voraussetzungen nur dann umsatzsteuerpflichtig, wenn er den unmittelbaren Besitz an dem umgesetzten Gegenstande auf seinen Abnehmer übertragen hat; das setzt begrifflich voraus, daß er den unmittelbaren Besitz zuvor selbst erworben hat. Schon aus dem Wortlaut der Vorschrift, insbesondere aus der Verwendung des dem bürgerlichen Recht entnommenen Ausdrucks „unmittelbarer Besitz", ist zu folgern, daß grundsätzlich die bürgerlich-rechtliche Definition dieses Begriffes auch für das Umsatzsteuerrecht Geltung haben soll. Nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch [12]) bedarf es zum Erwerb des unmittelbaren Besitzes an einer Sache der Erlangung der tatsächlichen Gewalt über sie; insbesondere trennt das bürgerliche Recht den Begriff des unmittelbaren Besitzes scharf von demjenigen des „mittelbaren Besitzes" [13]), bei dem zwischen Besitzer und Sache noch ein weiteres Besitzrecht des sogenannten „Besitzmittlers" eingeschoben ist, das diesen zum unmittelbaren, jenen dagegen zum mittelbaren Besitzer macht. Nach dem Wortlaut des ersten Satzes der Befreiungsvorschrift scheidet der mittelbare Besitz hier vollkommen aus, macht also seine Übertragung den Händler nicht steuerpflichtig. Im übrigen läßt die Übernahme eines in jahrzehntelanger Praxis nach jeder Richtung hin erprobten und durchgebildeten Begriffes, wie ihn der des unmittelbaren Besitzes darstellt, vermuten, daß sich in Bezug auf ihn bei der Anwendung der Befreiungsvorschrift nennenswerte Schwierigkeiten nicht ergeben können.

Indessen führt schon ein Blick auf den zweiten Satz der Vorschrift zu der Erkenntnis, daß die Sachlage keineswegs eine so einfache ist, wie es nach den bisherigen Ausführungen erschienen sein mag. Der zweite Satz der Befreiungsvorschrift zerfällt seiner Struktur nach in zwei Halbsätze, deren erster [14]) im Ergebnis nichts Geringeres bedeutet, als daß der umsatzsteuerrechtliche Begriff des unmittelbaren Besitzes gegenüber demjenigen des bürgerlichen Rechtes eine ganz wesentliche Erweiterung erfahren hat, indem ihm der bürgerlich-rechtliche Begriff des mittelbaren Besitzes in seiner reinsten Form [15]) gleichgestellt worden ist, so daß im § 7 des UmsStG. im Interesse größerer Klarheit besser von Besitzübertragung schlechthin die

---

[12]) cf. § 854 Abs. 1 des BGB.

[13]) cf. § 868 des BGB. mit der Begriffsbestimmung des mittelbaren Besitzes: „Besitzt jemand eine Sache als Nießbraucher, Pfandgläubiger, Pächter, Mieter, Verwahrer oder in einem ähnlichen Verhältnisse, vermöge dessen er einem anderen gegenüber zum Besitz berechtigt oder verpflichtet ist, so ist auch der andere Besitzer (mittelbarer Besitz)".

[14]) „Der Übertragung ..... besitzt".

[15]) D. h. die reinste Form seines Erwerbes unter ausdrücklicher Vereinbarung eines der im § 868 des BGB. genannten Verhältnisse im Gegensatz zu der Erwerbsform des § 870 des BGB. durch bloßen Erwerb des dem Vormann aus § 868 des BGB. zustehenden Herausgabeanspruches.

Rede sein sollte. Um eine Gleichstellung beider bürgerlich-rechtlichen Begriffe für den Bereich der Befreiungsvorschrift handelt es sich hierbei in der Tat, denn das durch den im ersten Halbsatz des zweiten Satzes geforderten „besonderen Vertrag" zwischen dem Unternehmer und dem für ihn besitzenden Dritten begründete Verhältnis stellt — bürgerlich-rechtlich betrachtet — nichts anderes dar als eines der im § 868 des BGB.[16]) aufgezählten Vertragsverhältnisse, zum mindesten ist es unter den daselbst gebrauchten Begriff des „ähnlichen Verhältnisses" zu subsumieren. In Bezug auf die Anwendungsmöglichkeit der Befreiungsvorschrift hat die Erweiterung des Begriffes des unmittelbaren Besitzes, wie sie im ersten Halbsatz des zweiten Satzes zum Ausdruck kommt, eine wesentliche Einschränkung gegenüber der grundsätzlichen Regelung des ersten Satzes zur Folge: der Händler ist nicht allein dann umsatzsteuerpflichtig, wenn er selbst den unmittelbaren Besitz, sondern auch unter Umständen dann, wenn er durch einen Besitzmittler den mittelbaren Besitz an den umgesetzten Gegenständen auf seinen Abnehmer überträgt.

Diese im ersten Absatz ausgesprochene Einschränkung des Kreises der privilegierten Unternehmer wird nun durch den zweiten Halbsatz[17]) des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift nicht unwesentlich gemildert; er gesteht nämlich dem Unternehmer die Befreiung von der Umsatzsteuer auch dann zu, wenn der Dritte, der für ihn den unmittelbaren Besitz auf seinen Abnehmer überträgt, lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat. Ohne diese Sonderbestimmung wäre der Unternehmer in diesem Falle nach dem ersten Halbsatz des zweiten Satzes der Vorschrift steuerpflichtig, denn auch hier überträgt er den mittelbaren Besitz, der ihm durch den Beförderungsunternehmer auf Grund des mit ihm geschlossenen Beförderungsvertrages — eines besonderen Vertrages im Sinne des ersten Halbsatzes — vermittelt wird. In dem Sonderfall der Beförderung macht also das Umsatzsteuergesetz entsprechend dem Bürgerlichen Gesetzbuch einen Unterschied zwischen unmittelbarem und mittelbarem Besitz, indem es nur die Übertragung des erstgenannten zur Besteuerung heranzieht.

Mit diesen Schwierigkeiten, die sich aus dem Wortlaut der, wie dargetan, unübersichtlich gestalteten, wenig glücklich gefaßten Gesetzesbestimmung ergeben, ist es aber noch nicht genug. Die bisherige Skizzierung der Bedeutung des unmittelbaren Besitzes auf dem Gebiet der Befreiungsvorschrift würde einen Anspruch auf Vollständigkeit nicht erheben können, wollte man nicht auch die Rechtsprechung des RFH. als oberster Spruchbehörde in Reichssteuersachen in den Kreis der Betrachtung einbeziehen. Hierbei ist zunächst weniger an die auslegende Tätigkeit gedacht, die der RFH. auf dem Gebiete der Befreiungsvorschrift entfaltet hat, indem er einzelne bei ihrer Anwendung sich ergebende Zweifelsfragen klärte und beseitigte; auf diesen Teil der Rechtsprechung ist im weiteren Verlauf der Darstellung zurückzukommen. Vielmehr handelt es sich im gegenwärtigen

[16]) cf. oben Anm. 13.
[17]) „es sei denn, daß ..... übernommen hat".

Zusammenhang um die Tatsache, daß der RFH. gegen Ende des Jahres 1927 über den Rahmen gewöhnlicher Interpretation bestehenden Rechtes hinaus rechtsgestaltend — also interpretierend im weiteren Sinne — in die Fortentwicklung der Befreiungsvorschrift eingegriffen hat. Diese Fortentwicklung der Vorschrift im Wege höchstinstanzlicher Rechtsprechung, die bis heute noch nicht abgeschlossen ist, erstreckt sich auf die soeben behandelte, der Beförderung der Gegenstände eingeräumte Ausnahmestellung, hier allerdings nicht der Beförderung durch den besitzmittelnden Beförderungsunternehmer, sondern durch den Händler selbst. In einem Urteil des Großen Senates des RFH. vom 17. Dezember 1927 [18]) ist entschieden worden, daß auch der unmittelbar besitzende Unternehmer die Steuerfreiheit des § 7 des UmsStG. für sich in Anspruch nehmen kann, wenn Erwerb und Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch ihn selbst lediglich zum Zwecke der Beförderung des umgesetzten Gegenstandes an den Abnehmer erfolgt. In Bezug auf den spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Begriff des unmittelbaren Besitzes erscheint diese Auslegung als eine bedeutsame Verengerung, die entsprechend den oben zum ersten Halbsatz des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift gemachten Ausführungen wiederum eine Erweiterung des Anwendungsgebietes der Vorschrift nach sich zieht. Durch die erwähnte Entscheidung des RFH. erhält nämlich der umsatzsteuerrechtliche Begriff des unmittelbaren Besitzes eine neue Variante, indem er, der nach dem ersten Satz der Vorschrift grundsätzlich zivilrechtlich aufzufassen war, in der Wirkung seiner Übertragung neuerdings dem mittelbaren Besitz gleichgestellt wird. Unter dem Gesichtswinkel der Struktur der Befreiungsvorschrift betrachtet, bedeutet diese Neuerung, daß, wie es der RFH. in der erwähnten Entscheidung zum Ausdruck bringt, die Vorschrift für die Folge so zu lesen sei, „als ob die Klausel, die die Beförderung befreit, nicht dem zweiten Satze hinzugefügt wäre, sondern dem ersten“ [19]). Auf der damit durch den Großen Senat des RFH. geschaffenen Grundlage hat der V. (Umsatzsteuer-) Senat des RFH. in zahlreichen Entscheidungen fortgebaut, die in ihrer Gesamtheit der Befreiungsvorschrift bereits heute ein ganz neues Gesicht zu verleihen geeignet sind. Eine ausführliche Erörterung des Für und Wider dieser bis heute noch nicht abgeschlossenen Entwicklungsphase sei einem späteren Abschnitt der vorliegenden Abhandlung vorbehalten.

§ 3.

Die Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift.

Die strukturelle Dreiteilung der Befreiungsvorschrift des § 7 Abs. 1 des UmsStG. in Regel (unmittelbarer Besitz), Erweiterung der Regel (mittelbarer Besitz) und Ausnahme von dieser Erweiterung (mittelbarer Besitz lediglich zum Zwecke der Beförderung) läßt ihre Fassung als wenig glücklich erscheinen; sie ist indessen zu erklären aus dem Entwicklungsgange, den die Vorschrift vom Warenumsatzstempelgesetz von 1916 über

[18]) cf. Urteil des RFH. — GrS. 1/27 — vom 17. Dezember 1927 (Sammlung Band 22 Seite 239).

[19]) Noch präziser ausgedrückt: sowohl dem ersten, als auch dem zweiten.

das Umsatzsteuergesetz von 1918 bis zum heute noch geltenden Umsatzsteuergesetz von 1919 durchlaufen hat. Ein kurzer Rückblick auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift und ihre Fortentwicklung bis zur gegenwärtigen Fassung erscheint daher mehr, als sonst wohl der Fall ist, geeignet, die in Bezug auf das dingliche Verhältnis des Händlers zur Sache zur Behandlung stehenden Probleme dem Verständnis näher zu bringen.

A. Warenumsatzstempelgesetz von 1916.

Der Gedanke des Gesetzgebers, dem reinen Handel eine umsatzsteuerliche Begünstigung zu gewähren, ist ebenso alt wie die Umsatzsteuer selbst. Das Warenumsatzstempelgesetz von 1916[20]) machte, soweit das dingliche Verhältnis des Händlers zur Ware in Frage stand, die Gewährung der Befreiung von der Stempelpflicht davon abhängig, daß der Händler keine Übertragung der Ware „in Natur" vornahm. Die Ausdrucksweise „Übertragung in Natur" läßt vermuten, daß bei der Gewährung der Steuerfreiheit auf einen wirtschaftlichen Vorgang abgestellt werden sollte; in der Tat war der Begriff „Übertragung in Natur" dem Juristen bis dahin nicht bekannt. Da das WUmsStG. nicht Lieferungen und Leistungen, sondern lediglich Lieferungen der Stempelpflicht unterwarf, konnte es sich bei der Übertragung in Natur begrifflich immer nur um einen der Übertragungsakte handeln, die nach dem BGB. neben der Einigung zur Übertragung des Eigentums erforderlich sind, nämlich um die Übergabe (§ 929 Satz 1 des BGB.) oder um deren Surrogate, das Besitzkonstitut (§ 930 des BGB.) und die Abtretung des Herausgabeanspruches (§ 931 des BGB.).

Man könnte versucht sein, anzunehmen, die Verwendung des Ausdrucks Übertragung „in Natur" verfolge gerade den Zweck, die Absicht einer scharfen Trennung der körperlichen Übergabe des § 929 Satz 1 des BGB. von ihren Surrogaten, bei denen es an einer körperlich — in Natur (?) — greifbaren Anwesenheit der Sache im Augenblick der Eigentumsübertragung fehlt, besonders zu verdeutlichen. Wäre man hiernach geneigt, den Begriff der Übertragung in Natur mit dem der körperlichen Übergabe zu identifizieren, so darf man andererseits die Möglichkeit nicht außer Acht lassen, daß vom Gesetzgeber mit der Verwendung des Ausdrucks „Übertragung" an Stelle von „Übergabe" gerade das Gegenteil beabsichtigt gewesen sei, nämlich eine Zusammenfassung der drei bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen der Übergabe mit derjenigen der Eigentumsübertragung durch brevi manu traditio (§ 929 Satz 2 des BGB.); denn bei letzterer stellt zwar die Einigung der Parteien über den Eigentumsübergang eine Übertragung dar[21]), niemals bedarf es aber hier einer Übergabe oder einer der Ersatzformen derselben, da sich der Erwerber ja

[20]) cf. Zusatz 4 zu Tarifnummer 10 des Reichsstempelgesetzes in der Fassung des Gesetzes über einen Warenumsatzstempel vom 26. Juni 1916 (RGBl. S. 639): „Wird bei Abwicklung mehrerer Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Waren oder über Waren gleicher Art abgeschlossen sind, die Ware nur einmal in Natur übertragen, so gilt dies nur als Warenlieferung desjenigen, der die Ware in Natur überträgt."

[21]) Ob eine solche „in Natur", bleibe dahingestellt.

bereits im Besitze der Sache befindet. Schon mit Rücksicht darauf, daß eine Anerkennung der letztgenannten Auslegung, die praktisch auf eine Identifizierung der Begriffe „Übertragung in Natur" und „Übertragung des Eigentums" hinausläuft, das Privileg völlig illusorisch machen würde [22]), dürfte man ohne Bedenken der erstbezeichneten Auffassung den Vorzug geben [23]).

Es erscheint daher nahezu unbegreiflich, daß bereits der Berichterstatter der damaligen elften Reichstagskommission im Reichstage die Auffassung vertrat, daß unter dem Begriff der „Übertragung in Natur" nichts anderes zu verstehen sei als die Übertragung des Eigentums in allen ihren zivilrechtlichen Erscheinungsformen [24]); oder soll man etwa der Vermutung Raum geben, daß, was mit einer Unterordnung etwaiger Bedenken unter den Zwang der kriegerischen Notwendigkeiten allenfalls erklärt werden könnte, mit der Schaffung des Privilegs in seiner damaligen Gestalt nichts anderes beabsichtigt gewesen sei als eine schöne Geste, daß man also schon von vornherein entschlossen gewesen sei, das, was man mit der einen Hand gewährte, mit der anderen wieder fortzunehmen? Wie dem auch sein mag, Tatsache ist, daß die durch die Schaffung des spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Begriffes der „Übertragung in Natur" angebahnte Möglichkeit freier Rechtsentfaltung bereits im Keime erstickt wurde, indem man diesen Begriff in die seiner Wesensart in keiner Weise gerecht werdende Form des Begriffes der Eigentumsübertragung hineinpreßte [25]).

Es steht wohl außer Frage, daß eine vernunftgemäße Rechtsprechung und Verwaltungspraxis [26]) sich mittels eines so elastischen, weil neuen Begriffes, wie ihn der der „Übertragung in Natur" darstellt, den wechselnden wirtschaftlichen und fiskalischen Bedürfnissen außerordentlich leicht hätte anpassen können; die Versäumung der Gelegenheit hierzu erscheint um so bedauerlicher, als im Falle ihrer Wahrnehmung manche der späteren Verwirrungen vermieden worden wäre, deren Auswirkungen sich auf dem Anwendungsgebiet der Befreiungsvorschrift noch heute bemerkbar machen. Daß die geschilderte — man möchte fast sagen — Vergewaltigung des Sinnes der Vorschrift ohne einhelligen Widerspruch von Wissenschaft [27]) und Praxis überhaupt möglich war, kann einzig damit erklärt werden, daß sich gerade zu jener Zeit das allgemeine Interesse auf die kriegerischen Ereignisse konzentrierte, daß das WUmsStG. allerseits als eine nur für

[22]) Man erinnere sich hierbei des Umstandes, daß Leistungen der Stempelpflicht nicht unterworfen waren, daß sich also jede Abwicklung von Umsatzgeschäften damals notwendig in Form einer Eigentumsübertragung vollziehen mußte.

[23]) Ähnlich Hirschfeld „Warenübertragung in Natur" in JW. 1916 S. 1262 ff.

[24]) Einschließlich derjenigen der brevi manu traditio, cf. S. 12 des Kommissionsberichtes vom 11. Mai 1916 (Drucksachen des Reichstages 1914/16 Nr. 321).

[25]) An die Stelle des „wirtschaftlichen Machtbereiches" (Seite 11 oben) trat damit der rechtliche Machtbereich des Eigentümers der Sache.

[26]) Man denke dabei an eine weitgehende Delegierung des RMF. nach Art der Bestimmung des § 2 Ziffer 1 a bis c. des UmsStG.

[27]) Außer von Hirschfeld (oben Anm. 23) a. a. O. S. 1262 ff. wird von keiner Seite auf die Mängel der damaligen Regelung hingewiesen. Auch die Kommentatoren (Kloß, Weinbach u. a.) schweigen darüber.

die Dauer des Krieges berechnete Notmaßnahme angesehen wurde, daß ein nicht geringer Teil des für die Stempelfreiheit in Frage kommenden Handels bereits damals durch die Zwangswirtschaft lahmgelegt und daher wenig oder gar nicht interessiert war und daß schließlich der Warenumsatzstempel wegen seiner geringen Höhe (0,1 v. H.) als nicht besonders drückend empfunden wurde.

Der Rechtsprechung kommt in diesem Abschnitt der Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift eine wesentliche Bedeutung nicht zu. In einigen wenigen Entscheidungen zunächst des Reichsgerichts, später des Reichsfinanzhofs, wird die sinnentstellende Auslegung des Begriffes „Übertragung in Natur" — zum Teil unter ausdrücklicher Berufung [28]) auf den vorerwähnten Bericht der elften Reichstagskommission — aufrechterhalten.

B. Umsatzsteuergesetz von 1918.

Es ist leicht verständlich, daß die Forderungen auf Beseitigung der vorhandenen Mißstände bei der Anwendung der Befreiungsvorschrift in dem Augenblick wesentlich lauter wurden, von dem ab nach dem Entwurf des neuen Umsatzsteuergesetzes [29]) mit einer Ausdehnung der Steuerpflicht über den Rahmen der bisher erfaßten Warenlieferungen auf die Lieferung aller Gegenstände und auf Leistungen, besonders aber mit einer Erhöhung des Steuersatzes von 0,1 auf 0,5 v. H. gerechnet werden mußte, während andererseits der Entwurf nicht dazu angetan war, die Hoffnung auf eine alsbaldige Aufhebung der Umsatzbesteuerung zu bestärken [30]). Es mögen daher vorwiegend politische Gründe gewesen sein — vor allem wohl die Sorge, einem parlamentarischen Druck in dieser Richtung zuvorzukommen —, die das Reichsschatzamt veranlaßten, von sich aus mit der bisherigen profiskalischen Anwendungspraxis auf dem Gebiet der Befreiungsvorschrift grundsätzlich zu brechen.

Dieser Wille hat seinen gesetzlichen Ausdruck in einer vollständigen Neufassung der Befreiungsvorschrift gefunden [31]). Wenn sich nun der § 4 des neugeschaffenen UmsStG. in mehrfacher Hinsicht vom bisherigen Zusatz 4 zur Tarifnummer 10 unterscheidet, so beruhen die Abweichungen zum Teil auf einer nur redaktionellen Änderung des Wortlautes, zum Teil haben sie ihre Ursache in einer grundsätzlichen Änderung der Struktur des neuen Gesamtgesetzes gegenüber dem bisherigen. Einzig in Bezug auf das dingliche Verhältnis des privilegierten Händlers zur Sache zeigt die

[28]) cf. die Urteile des RG. — VII 32/18 — vom 26. März 1918 (RGZ. Band 92 S. 347) und des RFH. — II A 81/19 — vom 13. Juni 1919 (Sammlung Band 1 Seite 91).

[29]) cf. Drucksachen des Reichstages 1918 Nr. 1745.

[30]) cf. die Rede des Staatssekretärs des Reichsschatzamtes vom 12. Juli 1918: „Mit der Umsatzsteuer ist eine schmiegsame Eisenkonstruktion errichtet, die vielleicht noch im Laufe der Zeit der einen oder anderen Ergänzung durch Einziehen einer Strebe bedürfen wird" (stenographischer Bericht Reichstag 1918 S. 6142).

[31]) cf. § 4 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes vom 26. Juli 1918 (RGBl. S. 775): „Wird bei Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte, die zwischen verschiedenen Personen über dieselben Gegenstände oder über Gegenstände gleicher Art abgeschlossen sind, der unmittelbare Besitz nur einmal übertragen, so ist nur das Umsatzgeschäft desjenigen steuerpflichtig, der den unmittelbaren Besitz überträgt."

Neufassung der Vorschrift einen speziellen Charakter: an die Stelle der bisherigen Voraussetzung der Vermeidung einer Übertragung in Natur (= Übertragung des Eigentums) ist ein neues Kriterium der Steuerbefreiung in der Vermeidung einer Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den reinen Händler getreten.

Mit dieser gesetzlichen Neuregelung ist eine vollkommene Abkehr von der bisherigen Tendenz einer größtmöglichen Einschränkung des Anwendungsbereiches der Befreiungsvorschrift praktisch vollzogen; denn während bislang jede Eigentumsübertragung — auch die unter Bewirkung der Übergabe in einer ihrer Ersatzformen und sogar die im Falle der brevi manu traditio durch bloße Einigung vorgenommene — zur Auslösung der Steuerpflicht führte, beschränkte sich diese nunmehr auf diejenigen Fälle, in denen der Händler den unmittelbaren Besitz am Gegenstande auf seinen Abnehmer übertrug. In Bezug auf die Übertragung des Eigentums, die allerdings nach der gleichzeitig erfolgten Einbeziehung der Leistungen in den Kreis der steuerpflichtigen Vorgänge nicht mehr die einzige bürgerlichrechtliche Erscheinungsform der Abwicklung von Kettengeschäften darstellt [32]), bedeutet das eine Beschränkung der Steuerpflicht auf den Normalfall ihrer Vollziehung durch körperliche Übergabe (§ 929 Satz 1 des BGB.), da nur diese die Verschaffung des unmittelbaren Besitzes durch den bisherigen Eigentümer voraussetzt.

Wirtschaftlich betrachtet bedeutet die gesetzliche Neuregelung der Befreiungsvorschrift zweifellos einen erheblichen Fortschritt gegenüber dem bisherigen Zustand; das sei an Hand eines besonders instruktiven Beispieles ausführlich dargetan [33]): Der Großhändler A kauft eine Ware vom Fabrikanten B und verkauft sie weiter an den Kleinhändler C; er beauftragt alsbald den B, die Ware mit Frachtbriefen, die diesen (B) als Absender angeben, direkt an C zu senden. Nach dem WUmsStG. blieb A in diesem Falle von der Abgabe befreit, weil er an der Ware Eigentum weder erwarb noch übertrug; das Eigentum ging vielmehr von B direkt auf C über. Durch die Angabe des B als Absender auf dem Frachtbrief lernte C diesen als Lieferanten des A kennen. Nun ist es aber für jeden Zwischenhandel betreibenden Kaufmann geradezu eine wirtschaftliche Notwendigkeit, seine Bezugsquelle für die Ware vor seinem Abnehmer geheim zu halten, da er sich andernfalls der Gefahr aussetzen würde, von diesem für die Folge ausgeschaltet zu werden, indem er zu jenem in direkte Geschäftsverbindung tritt. Im vorliegenden Falle konnte A dieser Gefahr am einfachsten und wirksamsten in der Weise begegnen, daß er seinen

[32]) Man vergleiche hierzu den Unterschied in der Ausdrucksweise „Kauf- oder Anschaffungsgeschäfte" im Zusatz 4 und „Umsatzgeschäfte" im § 4. Die Bedeutung dieses Unterschiedes beweist das in Anmerkung 7 erwähnte Urteil des RFH. vom 9. Dezember 1927: hier wäre im Sinne des WUmsStG. ein steuerpflichtiger Vorgang überhaupt nicht gegeben (kein Kauf- oder Anschaffungsgeschäft); andererseits führt hier die Nichtübertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Unternehmer heute zu dessen Freistellung von der Steuer, obwohl eine Übertragung des Eigentums nicht in Frage kommt.

[33]) cf. den ähnlichen im Urteil des RFH. — II A 131/19 — vom 3. Oktober 1919 (Amtl. Mitt. 1919 Seite 412) behandelten Fall.

Lieferanten B anweist, die Ware nicht mit seinen, des B, Frachtbriefen dem C zuzusenden, sondern mit solchen, die ihn, A, als Absender benennen. Geschieht das, so hängt die Beantwortung der Frage, ob A hier ebenfalls warenumsatzstempelfrei bleibt, von der Entscheidung darüber ab, ob hier ebenso wie im ersten Falle das Eigentum an der Ware von B direkt auf C übergegangen ist oder ob sich zwischen die Aufgabe des Eigentums durch B und dessen Erwerb durch C eine Eigentumsperiode seitens des A eingeschoben hat; nach dem geltenden Zivilrecht ist letzteres der Fall[34]), die Weiterübertragung des Eigentums von seiten des A auf C löst demgemäß dessen Stempelpflicht aus.

Die verschiedenartige steuerliche Behandlung beider Fälle stellt das Ergebnis einer rein juristischen Deduktion dar; es kann bei wirtschaftlicher Betrachtung keineswegs befriedigen, läuft es doch letzten Endes darauf hinaus, daß der Händler sein mit Rücksicht auf die Gefahr einer eventuellen Ausschaltung[35]) aus der Handelskette volkswirtschaftlich gerechtfertigtes und sogar gebotenes Tun mit dem Verlust seiner Stempelfreiheit bezahlen muß. Der nicht juristisch geschulte Kaufmann vermochte dieser auf der Anwendung reiner Rechtskonstruktionen beruhenden unterschiedlichen Behandlung beider Fälle um so weniger Verständnis entgegenzubringen, als der wirtschaftliche Weg der Ware im einen Falle genau der gleiche war wie im anderen. In Bezug auf den vorstehend behandelten Doppelfall hat nun die Neuregelung des Privilegs im UmsStG. von 1918 das erfreuliche Ergebnis gezeitigt, daß der Händler A, der in keinem der beiden Fälle den unmittelbaren Besitz an der Ware erwirbt und überträgt, beide Male umsatzsteuerfrei bleibt.

Es ließen sich, wenn es der Rahmen der hier gestellten Aufgabe erlaubte, noch zahlreiche ähnliche Beispiele anführen, aus denen sich in teils mehr, teils minder krasser Form die Reformbedürftigkeit der bisherigen Vorschrift ergeben würde, aus denen sich aber zugleich nachweisen ließe, daß dieser Reformbedürftigkeit bei der Neufassung von 1918 mehr oder weniger glücklich Rechnung getragen worden ist.

Eine restlos befriedigende Lösung der bestehenden Schwierigkeiten durch jene Neufassung konnte indessen nach Lage der Dinge kaum erwartet werden, handelte es sich doch bei der Anwendung der neuen Vorschrift ebenso wie bisher darum, einen wirtschaftlich gemeinten Vorgang, nämlich die Beschränkung des Unternehmers auf den reinen Handel, in das Gewand eines formal-juristischen Begriffes — hier den der Übertra-

---

[34]) Wesentlich ist hierbei der Umstand, daß A und nicht B Kontrahent des Frachtvertrages ist, daß die Übergabe an den Frachtführer als Bevollmächtigten des A erfolgt und damit gegen diesen selbst wirkt. cf. Wolff a. a. O. § 66 Ziffer I 1 b.; Reichsgerichtsräte a. a. O. Anm. 7 zu § 929; Soergel a. a. O. Anm. 7 zu § 929; ähnlich Urteil des RG. in LZ. 1921 Seite 337, hierzu Joerges JW. 1921 Seite 329. Im Falle des Urteils des RFH. vom 3. Oktober 1919 (oben Anm. 33) wird die Einigung aus dem der Lieferung zu Grunde liegenden Syndikatsvertrage abgeleitet, im obigen Falle ergibt sie sich aus der vom Händler in Erfüllung seiner Abnahmeverpflichtung beorderten Übergabe der Ware an den Frachtführer.

[35]) Gegen diese Gefahr sollte er durch das Privileg ja gerade geschützt werden, cf. oben Seite 10.

gung des unmittelbaren Besitzes, dort den der Übertragung des Eigentums — einzukleiden und der damit übernommenen starren zivilrechtlichen Form einen neuen spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Inhalt zu geben, ohne daß sich zunächst voraussehen ließ, in welcher Richtung dieser Begriff einer Abwandlung bedurfte. Diese Schwierigkeiten stehen im gegenwärtigen Abschnitt nur insoweit zur Behandlung, als der Wille, sie zu beseitigen, in der 1919 erfolgten Neufassung der Vorschrift in ihre noch heute geltende Gestalt einen gesetzgeberischen Ausdruck gefunden hat. Im übrigen, also soweit dies nicht der Fall ist, stellen die vorerwähnten Schwierigkeiten keine speziell an die Anwendung des § 4 des alten UmsStG. gebundenen Erscheinungen dar, sondern gelten unverändert auch auf dem Gebiete des § 7 des neuen UmsStG. fort; sie bedeuten mithin keinen besonderen Abschnitt in der Entwicklungsgeschichte der Vorschrift und scheiden demgemäß vorerst aus dem Kreis der Erörterung aus.

C. Das geltende Recht (Umsatzsteuergesetz von 1919).

Eine Gegenüberstellung der Fassungen der Befreiungsvorschrift im § 4 des alten und im § 7 des neuen UmsStG. zeigt, daß die bisherige Vorschrift in — soweit es sich um die Übertragung des unmittelbaren Besitzes als entscheidendes Merkmal für den Wegfall der Steuerfreiheit handelt — unveränderter Form als erster Satz in die neue Vorschrift übernommen worden ist. Wenn daneben die neue Vorschrift die alte durch einen zweiten Satz ergänzt, der, wie oben dargetan[36]), eine einschränkende Ausnahme zu Lasten der Übertragung des mittelbaren Besitzes und eine erweiternde Unterausnahme zu Gunsten des Falles enthält, in dem die Übertragung des mittelbaren Besitzes lediglich im Rahmen eines Beförderungsvertrages erfolgt, so kann angenommen werden, daß damit eine bei der Anwendung der bisherigen Vorschrift in Erscheinung getretene Schwierigkeit beseitigt werden sollte.

In der Tat hatte es sich während der Geltungsdauer der Vorschrift des § 4 des alten UmsStG. gezeigt, daß durch die Abstellung allein auf den Begriff des unmittelbaren Besitzes der wirtschaftliche Grundgedanke des Privilegs, reiner Handel liege immer dann nicht vor, wenn die Ware — abgesehen von dem Sonderfall einer Veränderung ihrer Identität — in den wirtschaftlichen Machtbereich des Händlers gelange[37]), praktisch durchbrochen war; nach dem Wortlaut der bisherigen Vorschrift hatte nämlich der Unternehmer die Möglichkeit, sich seiner Steuerpflicht auf die einfachste Weise dadurch zu entziehen, daß er die Ware nicht selbst zu Lager nahm, sondern zwischen sich und seinen Abnehmer einen selbständigen Dritten, hier einen Lagerhalter, einschob, der für ihn den unmittelbaren Besitz an der Ware vom Lieferanten erwarb, sie einlagerte und nach

[36]) cf. oben Seite 14 ff.

[37]) Für die Folge sei von der deutlichsten Erscheinungsform des Gelangens der Ware in den wirtschaftlichen Machtbereich des Händlers, ihrer Einlagerung, die Rede; vollzieht sich dieses Gelangen in der Person eines Dritten, so ist es ebenfalls nicht an den Abschluß eines Lagervertrages gebunden, vielmehr kann die entsprechende Gestaltung der Geschäftsabwicklung auch durch den Abschluß anderer Verträge, Verwahrung, Auftrag usw., bewerkstelligt werden.

erfolgtem Verkauf durch den Händler den unmittelbaren Besitz nach dessen Weisung auf den Abnehmer übertrug. Obwohl in diesem Falle der Händler, rein zivilrechtlich betrachtet, unmittelbaren Besitz an der Ware weder erwarb noch übertrug, erschien seine Freistellung von der Umsatzsteuer nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vollkommen ungerechtfertigt. Das ergab sich nicht allein aus dem vorerwähnten Grundprinzip des Privilegs, strengster Vermeidung einer Übernahme der Ware durch den Händler in seinen wirtschaftlichen Machtbereich, sondern auch aus dem Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit, lief doch eine Anerkennung der Unschädlichkeit jener Gestaltung letzten Endes darauf hinaus, dem wirtschaftlich stärkeren und beweglicheren Unternehmer [38]) einen Vorteil gegenüber seinem wirtschaftlich nicht so günstig gestellten Berufskollegen zu verschaffen. Einer derartigen unterschiedlichen Anwendung der Befreiungsvorschrift war um weniger beizustimmen, als der wirtschaftliche Weg der Ware in Bezug auf den entscheidenden Punkt ihrer zwischen Erwerb und Veräußerung eingeschobenen Lagerung — ob diese beim Händler selbst oder beim Dritten erfolgt, ist wirtschaftlich belanglos — im einen Falle genau der gleiche war wie im anderen. Für den — tatsächlich eingetretenen [39]) — Fall also, daß der RFH. im Wege der Rechtsprechung dieser Schwierigkeit durch eine erweiternd auslegende Anwendung des Begriffes „unmittelbarer Besitz" auf die Fälle, in denen sich die Geschäftsabwicklung im Wege mittelbarer Besitzübertragung vollzog, nicht Herr zu werden vermochte, ergab sich schon mit Rücksicht auf die durch eine verschiedenartige steuerliche Behandlung wirtschaftlich gleichliegender Vorgänge gefährdete Steuermoral für den Gesetzgeber die zwingende Notwendigkeit, durch eine entsprechende Änderung des Wortlautes der Befreiungsvorschrift auf dem schnellsten Wege Abhilfe zu schaffen [40]).

Indessen barg die im § 7 des Gesetzes von 1919 erfolgte Einbeziehung der Übertragung des mittelbaren Besitzes in den Kreis der steuerpflichtigen Vorgänge in Bezug auf die damit eingetretene Verschärfung der Steuerpflicht des Händlers die gewiß ungewollte Gefahr einer Verwässerung des wirtschaftlichen Leitgedankens des Privilegs in sich; es galt insbesondere, einen Rückfall in seine „Kinderkrankheit", Abstellung auf die Gestaltung nicht der Besitz-, sondern der Eigentumsverhältnisse, zu vermeiden. Nichts anderes hätte aber die generelle Gleichstellung der Begriffe des mittelbaren Besitzes und des wirtschaftlichen Machtbereiches bedeutet: angenommen, der Veräußerer B habe auf den Händler A das Eigentum an der bei seinem Lagerhalter D befindlichen Ware im Wege des § 931 des BGB. — durch Abtretung des ihm gegen D zustehenden Herausgabeanspruches aus § 985 des BGB. — übertragen. Der mit dieser Abtretung angestrebte Erfolg für

[38]) Man denke hierbei an die Kosten sachgemäßer Beratung und die Anpassungsfähigkeit der Betriebsorganisation an die jeweilige Rechtslage.

[39]) Auf den Versuch einer Lösung des in Rede stehenden Problems durch den RFH. ist noch zurückzukommen, cf. unten Seite 26 ff.

[40]) Gerade den vorgenannten Fall wollte der Gesetzgeber nach der Begründung des Entwurfes von 1919 in erster Linie treffen; cf. Drucksachen der Nationalversammlung Nr. 676 Seite 40.

A ist sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich allein der Erwerb von Eigentum an der Ware; würde er doch auch dann eingetreten sein, wenn B nicht mittelbarer Besitzer, ja sogar dann, wenn er nicht einmal Eigentümer der Ware gewesen wäre. Nun hat zwar A hier außer Eigentum auch noch mittelbaren Besitz an der bei D lagernden Ware erworben, doch beruht der Besitzerwerb auf dem für den Eigentumsübergang nicht wesentlichen Umstand, daß B im Augenblick dieses Überganges mittelbaren Besitz an der Ware hatte; die durch den Eigentumsübergang zur Entstehung gelangenden Rechtsbeziehungen zwischen A und D entbehren somit der Selbstständigkeit, sie stellen vielmehr lediglich Begleiterscheinungen des seit dem grundlegenden Systemwechsel von 1918 unbeachtlichen Eigentumsüberganges dar. Einen eigenen rechtlichen Inhalt bekommen diese Rechtsbeziehungen erst in dem Augenblick, in dem sie sich zu einem gegenseitigen Vertragsverhältnis verdichten, in dem also A und D einen Lagervertrag [41]) schließen oder in dem A in den zwischen B und D geschlossenen Lagervertrag eintritt; solange das nicht der Fall ist, würde eine Heranziehung des Händlers A zur Steuer mit dem seit 1918 erkennbaren Prinzip der Abstellung der Steuerbefreiung allein auf die Gestaltung der Besitzverhältnisse in Widerspruch gestanden haben.

Der hiernach eintretenden Gefährdung der Zweckbestimmung des Privilegs suchte der Gesetzgeber noch im Augenblick der Neufassung der Vorschrift dadurch zu begegnen, daß er die Schädlichkeit der Übertragung des mittelbaren Besitzes davon abhängig machte, daß der übertragende Besitzmittler den Besitz „auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer abgeschlossenen Vertrages für diesen" ausübe. Mit dieser Schaffung eines umsatzsteuerrechtlich qualifizierten mittelbaren Besitzbegriffes war in der Tat vieles gebessert: durch die Abstellung auf die Existenz „besonderer", d. h. selbständiger vertraglicher Beziehungen zwischen mittelbarem und unmittelbarem Besitzer wurden die Fälle der Übertragung mittelbaren Besitzes durch den Händler von der Steuer nicht mehr generell, sondern nur noch insoweit erfaßt, als die Vorgänge, die zum Erwerb des mittelbaren Besitzes in der Form, in der er bei seiner späteren Weiterübertragung durch den Händler in Erscheinung trat, geführt hatten, sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich selbständiger Natur waren; von der Steuerpflicht nicht betroffen wurden dagegen die Fälle, in denen die Rechtsbeziehungen zwischen dem Händler und seinem Besitzmittler einer solchen Selbständigkeit entbehrten, in denen sie vielmehr lediglich den Ausfluß einer zwischen dem Händler und seinem Rechtsvorgänger getroffenen, auf den Übergang von Eigentum oder Besitz gerichteten Vereinbarung darstellten.

Wie bereits beiläufig erwähnt wurde [42]), fehlt es an einer Fortentwicklung der Vorschrift des § 4 des alten Gesetzes durch die Rechtsprechung des RFH. in der angedeuteten Richtung einer wenigstens teilweisen Gleichstellung der bürgerlich-rechtlichen Begriffe des unmittelbaren und des

[41]) Nicht notwendig gerade einen solchen, cf. oben Anm. 37.
[42]) cf. oben Seite 23 und Anm. 39.

mittelbaren Besitzes, an Entscheidungen also, die als erste Ansätze der gesetzlichen Neuregelung von 1919 gewertet werden könnten. Das ist indessen nicht darauf zurückzuführen, daß dem RFH. im damaligen frühesten Entwicklungsstadium einer einheitlichen Reichssteuergesetzgebung jede Möglichkeit eines Eingreifens im vorbezeichneten Sinne einer ausdehnenden Auslegung des § 4 des alten Gesetzes verschlossen gewesen sei.

Heute würden dem RFH. für sein etwaiges Eingreifen in der fraglichen Richtung zwei gesetzliche Handhaben, die der §§ 4 und 5 der Reichsabgabenordnung, zu Gebote gestanden haben. Nun fällt aber das Inkrafttreten der AO.[43]) zeitlich fast mit demjenigen des neuen UmsStG. von 1919[44]) zusammen, so daß anzunehmen ist, daß ihre Bestimmungen, soweit sie spezifisch neue Grundsätze für die Auslegung steuerlicher Rechtsnormen enthalten, auf dem Gebiete der hier in Frage stehenden Auslegung des § 4 des Gesetzes von 1918 eben wegen dessen kurze Zeit danach erfolgter Neuregelung keine Berücksichtigung mehr haben finden können. Dies gilt insbesondere in Ansehung des § 5 der AO., der übrigens streng genommen überhaupt keine Auslegungsregel im herkömmlichen Sinne darstellt, von dem es aber darüber hinaus noch zweifelhaft erscheint, ob er wegen seiner Abstellung auf ein subjektives Moment — die Absicht der Steuerumgehung — in der Mehrzahl der fraglichen Fälle überhaupt hätte zur Anwendung kommen können. Anders verhält es sich dagegen mit der Bestimmung des § 4 der AO.[45]); die gesetzliche Fixierung der in dieser Vorschrift enthaltenen Auslegungsgrundsätze hat nicht die Bedeutung, daß damit etwa speziell für die Auslegung von Steuergesetzen neue Merkmale hätten geschaffen werden sollen, es handelt sich vielmehr um die gleichen Grundsätze, die auch schon vor jener Zeit von jeher jede Gesetzesauslegung beherrscht haben. Ob man diesen Grundsätzen Ausdruck verleiht, indem man die Anpassung des Gesetzes an das Rechtsgefühl des Einzelnen, an die Anforderungen der Sittlichkeit, der Nützlichkeit oder der Bedürfnisse des täglichen Lebens als den Leitgedanken einer Gesetzesauslegung bezeichnet oder ob man, wie hier, die Berücksichtigung seiner wirtschaftlichen Bedeutung[46]) voranstellt, ist für die prinzipielle Würdigung dieser Grundsätze ohne Belang.

Bestand somit auch schon vor der Schaffung der Vorschrift des § 4 der AO. für den RFH. die Möglichkeit einer Auslegung des § 4 des alten UmsStG. in einem seiner wirtschaftlichen Bedeutung entsprechenden Sinn, so legt das völlige Fehlen von Entscheidungen, in denen noch während der Geltungsdauer des alten Gesetzes zu dem Problem einer Erweiterung des Begriffs des unmittelbaren Besitzes für das Umsatzsteuerrecht Stellung

[43]) cf. § 444 Abs. 1 der AO.: der 14. Dezember 1919.

[44]) Der 1. Januar 1920.

[45]) cf. § 4 der Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. Seite 1993): „Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen".

[46]) Die Verwendung gerade dieses Ausdrucks hat ihren Grund augenscheinlich in der besonders innigen Verbindung der Steuergesetzgebung mit wirtschaftlichen Erscheinungen.

genommen wird, den Gedanken nahe, daß sich bereits die Vorbehörden gescheut haben dürften, in der Auslegung der Vorschrift so weit zu gehen, dem unmittelbaren Besitz dessen bürgerlich-rechtliches Gegenstück, den mittelbaren Besitz, für den Bereich der Befreiungsvorschrift vollkommen gleichzustellen. Das erscheint befremdlich im Hinblick auf das gegenwärtige Entwicklungsstadium des Problems einer Auslegung der Steuergesetze nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, in welchem das Ergebnis der wirtschaftlichen Interpretation nicht selten über eine derartige Gleichstellung hinaus den Wortlaut einer steuerlichen Gesetzesnorm nahezu umkehrt; es beweist aber andererseits die große, wenn auch nicht wissenschaftliche [47]), so doch praktische Bedeutung der gesetzlichen Fixierung jener Auslegungsgrundsätze im § 4 der AO. als eines starken Rückhalts für eine freie Rechtsfindung bereits der unteren Spruchbehörden.

Unter diesem Gesichtswinkel betrachtet, erscheint es daher symptomatisch, daß die zwei Entscheidungen des RFH.[48]), in denen das aufgezeigte Problem eine wenigstens teilweise Würdigung findet, zeitlich erst ergangen sind — oder ergehen konnten (?) —, nachdem die AO. bezw. deren § 4 bereits einige Monate in Geltung gewesen war. Da zudem beide Entscheidungen zeitlich bereits unter die Geltungsdauer des neuen Gesetzes von 1919 fallen, ist es zweifelhaft, ob ihnen in Bezug auf das in Rede stehende Problem mehr als eine nur theoretische Bedeutung beigemessen werden kann; bestimmt kommen sie aber als Vorläufer der Neuregelung von 1919 nicht in Betracht. Damit soll nun allerdings nicht gesagt sein, daß sie auch im Rahmen der vorliegenden Abhandlung bedeutungslos seien, im Gegenteil erscheinen beide Entscheidungen als im gegenwärtigen Zusammenhang besonders instruktiv; sie seien daher nachstehend in Kürze besprochen.

Dem Gutachten des RFH. vom 26. März 1920 liegt ein unter der Herrschaft des neuen Gesetzes entstandener Steuerfall [49]) zu Grunde; in Bezug auf § 7 des neuen Gesetzes geht es hierbei um die Entscheidung der Frage, ob die Übertragung des mittelbaren Besitzes auch für B und C die Steuerpflicht auslöse, ob insbesondere ihr Eintreten in den Werkvertrag bewirke, daß die Kämmerei den unmittelbaren Besitz nunmehr von ihnen,

---

[47]) Die theoretische Möglichkeit einer wirtschaftlichen Auslegung bestand ja schon früher.

[48]) cf. das Gutachten des RFH. — II D 2/20 — vom 26. März 1920 (Sammlung Bd. 2 S. 328) und das Urteil des RFH. — II A 188/20 — vom 16. Juni 1920 (RStBl. 1920 S. 470).

[49]) Das Gutachten behandelt den Sonderfall einer Veredelung im Werklohn: der Wollgroßhändler A übergibt einer Kämmerei einen Posten Rohwolle zum Sortieren und Kämmen. Die bei der Kämmerei verbliebenen Endprodukte dieser Verarbeitung, Kammzug und Kämmling, verkauft A an B, dieser an C, C an D; das Eigentum an der Ware wird in jedem Falle gemäß § 931 des BGB. durch Abtretung des Herausgabeanspruches gegen die Kämmerei übertragen, darüber hinaus treten B und C nach besonderer Vereinbarung mit der Kämmerei in den zwischen dieser und A geschlossenen Werkvertrag ein. D ruft schließlich Kammzug und Kämmling von der Kämmerei ab; ihm wird daran von der Kämmerei der unmittelbare Besitz übertragen.

Frage speziell aus § 7 des neuen Gesetzes gehört nicht hierher, wohl aber erscheint es im gegenwärtigen Zusammenhang beachtlich, daß nach Ansicht des entscheidenden Senates eine Steuerpflicht des A bereits nach dem durch § 4 des alten Gesetzes geschaffenen Rechtszustand bestanden habe, obwohl hier von seiten des A eine Übertragung unmittelbaren Besitzes auf B formal-juristisch nicht erfolgt sei; auch in dem vorerwähnten Beispielsfall einer zwischen Erwerb und Veräußerung eingeschobenen Einlagerung der Ware bei einem selbständigen Lagerhalter, den nach den an früherer Stelle gemachten Ausführungen [50]) die Neufassung der Vorschrift in erster Linie treffen wollte, enthält sich der Unternehmer formell-rechtlich der Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf seinen Abnehmer. Die Übereinstimmung beider Fälle in dieser Richtung legt daher den Gedanken nahe, daß auch der letztgenannte Fall als steuerpflichtig im Sinne des Gutachtens, d. h. also bereits nach § 4 des alten Gesetzes, anzusehen sei. Jene Übereinstimmung ist indessen nur eine scheinbare: der wesentliche Unterschied zwischen beiden Fällen besteht darin, daß im Falle des Gutachtens A den unmittelbaren Besitz ursprünglich selbst ausübte und ihn erst später auf die Kämmerei übertrug, während im anderen Falle der Unternehmer lediglich mittelbaren, unmittelbaren Besitz an der Ware — diesen erwarb und übertrug ja sein Lagerhalter für ihn — dagegen in keinem Stadium der Geschäftsabwicklung hatte. Im Falle des Gutachtens beginnt mithin die Umsatzkette erst in der Person des A, dieser ist daher in der Tat als erstes Glied der Kette bereits nach § 4 des alten Gesetzes auch dann steuerpflichtig, wenn er nicht selbst, sondern durch die Kämmerei als seinen Besitzmittler den unmittelbaren Besitz auf seinen Abnehmer überträgt; an dieser Auffassung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, daß im Falle des Gutachtens die Kämmerei den unmittelbaren Besitz an Kämmling und Kammzug nicht auf B überträgt, sondern ihn weiterhin ausübt, fortan allerdings nicht mehr für A, sondern für B und später C. Im erstgenannten Falle des Erwerbs und der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen selbständigen Lagerhalter handelt es sich dagegen in der Person des Unternehmers nicht um das erste, sondern um das Zwischenglied einer Umsatzkette, in diesem Falle entspricht also die Rolle des Unternehmers etwa derjenigen, die im Falle des Gutachtens B bezw. C spielen; von deren Umsatzsteuerpflicht auf Grund des § 4 des alten Gesetzes ist aber im Gutachten nicht die Rede, im Gegenteil weist der Senat an späterer Stelle der Begründung ausdrücklich darauf hin, daß „die durch § 7 des Gesetzes von 1919 eingetretene Einschränkung der Steuerfreiheit nur bei den Zwischengliedern gefunden werden" könne.

Eine erhöhte Bedeutung gewinnt das Gutachten vom 26. März 1920 dann, wenn man das Urteil des gleichen II. Senates vom 16. Juni 1920 [51]) in den Kreis der Erörterung einbezieht. Dieses Urteil behandelt im Gegensatz zum vorgenannten Gutachten einen während der Geltungsdauer des nicht mehr von ihrem Rechtsvorgänger A herleite. Die Bejahung dieser

[50]) cf. oben Anm. 40.
[51]) cf. oben Anm. 48.

alten Gesetzes von 1918 entstandenen Steuerfall[52]). Der Senat bejaht hier die Steuerpflicht des Mehlgroßhändlers, verzichtet aber in der Urteilsbegründung auf eine ausführliche Behandlung der entscheidenden Frage nach der Übertragung unmittelbaren Besitzes durch den Händler, da diese durch sein vorerwähntes Gutachten vom 26. März 1920 hinreichend geklärt sei[53]). Bei der Bejahung der Steuerpflicht des Mehlgroßhändlers stellt der Senat darauf ab, daß hier eine Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte im Sinne des § 4 des alten Gesetzes überhaupt nicht in Frage komme, obwohl er noch im gleichen Satz das Vorliegen zweier Umsätze (Magistrat — Mehlgroßhändler und Mehlgroßhändler — Abnehmer) selbst festgestellt hat; der Senat verneint also nicht das Vorhandensein mehrerer Umsatzgeschäfte an sich, sondern nur die Tatsache, daß sie nach § 4 des alten Gesetzes abgewickelt werden, d. h. daß es sich um Kettengeschäfte im Sinne dieser Vorschrift handelt. Der Gedankengang der Urteilsbegründung erscheint zunächst widerspruchsvoll und schwer verständlich; er findet indessen eine Erklärung darin, daß der Senat im vorliegenden Falle offenbar die Rechtssätze seines eigenen Gutachtens mißverständlich, insbesondere unter Verwechslung von Ursache und Wirkung, zur Anwendung gebracht hat: im Falle des Gutachtens beruht nämlich die trotz der Übertragung nur des mittelbaren Besitzes eingetretene Steuerpflicht des Wollgroßhändlers A auf dem Umstande, daß die Umsatzkette in seiner Person erst ihren Anfang genommen hat; hier dagegen wird offenbar umgekehrt aus der Übertragung des mittelbaren Besitzes durch den Mehlgroßhändler der Schluß gezogen, daß mit ihr die Umsatzkette in seiner Person unterbrochen werde, daß er also entweder überhaupt nicht als Glied einer solchen oder für den Fall, daß weitere Umsätze vorangehen oder nachfolgen, sowohl als letztes Glied einer abgeschlossenen als auch als erstes Glied einer beginnenden Umsatzkette anzusehen sei. Erst durch eine Erklärung in dieser Richtung erhalten die Ausführungen des fraglichen Urteils überhaupt einen Sinn; der Anwendung der Rechtssätze des Gutachtens auf den vorliegenden Fall in der geschehenen mißdeutigen Weise wird man um so weniger beistimmen können, als dabei die wesentliche Einschränkung, die das Gutachten zu Gunsten der beteiligten Zwischenglieder, zu denen der Mehlgroßhändler hier trotz entgegenstehender Auffassung des Senates ohne Frage gehört, ausdrücklich getroffen hat, vollkommen unberücksichtigt geblieben ist.

---

[52]) Es handelt sich dabei um einen während der Zeit der Zwangswirtschaft üblichen Fall von Geschäftsabwicklung: einem Mehlgroßhändler wird gegen Einreichung der von seinen Abnehmern eingesammelten Mehlmarken vom Magistrat die entsprechende Menge Mehl zugewiesen; der Mehlgroßhändler holt das Mehl nicht selbst vom städtischen Mehllager oder von der Mühle ab, um es seinen Abnehmern zuzufahren, sondern er bedient sich hierzu eines selbständigen Beförderungsunternehmers, der Zentralstelle für Mehlabfuhr GmbH.

[53]) Als auf ein Kuriosum sei beiläufig auf den gewiß seltenen Fall hingewiesen, daß hier die Entscheidung über die Auslegung einer zeitlich früheren Rechtsnorm auf einer in Bezug auf eine zeitlich spätere Rechtsnorm getroffenen Entscheidung basiert.

Man könnte freilich versucht sein, anzunehmen, der Senat habe sich bei der geschilderten erweiternden Anwendung der Rechtssätze seines Gutachtens auf den vorliegenden Fall von dem Gesichtspunkt leiten lassen, daß die entgeltliche Zuweisung von Mehl durch den Magistrat an den Mehlgroßhändler eine durch die Zwangswirtschaft bedingte besondere Erscheinungsform von Umsatztätigkeit darstelle, die ihrerseits wiederum eine Sonderbehandlung dieses Falles gegenüber Normalfällen (z. B. denen des B und C des Gutachtens) rechtfertige, vielleicht auch von der Auffassung, daß es sich im vorliegenden Falle bei jener Zuweisung überhaupt nicht um den Abschluß eines Umsatzgeschäftes im umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sondern um den öffentlich-rechtlichen Ausfluß einer behördlichen Machtbefugnis, um einen Akt der Staatshoheit, handle. Gegen Vermutungen dieser Art spricht indessen der Umstand, daß der gleiche Senat in einem späteren Urteil [54]) einen analogen Fall, in welchem Bedenken der letztgenannten Art nicht obwalten, im gleichen Sinne einer Bejahung der Steuerpflicht auch des Zwischengliedes entschieden hat.

Die Entscheidungen zu § 4 des alten Gesetzes lassen, wie auch in gewissem Grade das zu § 7 des neuen Gesetzes ergangene Gutachten, erkennen, daß es sich bei ihnen weniger um ein Ringen nach sinngemäßer Fortbildung der Befreiungsvorschrift [55]) gehandelt hat, als vielmehr um einen rein theoretischen, noch nicht einmal gelungenen Versuch, den bisherigen mit dem neu geschaffenen Rechtszustand in Einklang zu bringen. Darüber hinaus dürfte ihnen, wie instruktiv auch ihre eingehende Behandlung an sich gewesen sein mag, eine nennenswerte Bedeutung nicht zukommen.

Die Neufassung der Befreiungsvorschrift im § 7 des geltenden Gesetzes erschloß hiernach, soweit die Unterwerfung der Übertragung mittelbaren Besitzes unter die Steuerpflicht in Frage stand, absolutes Neuland; erst mit dessen zunehmender Bearbeitung und Durchdringung durch Wissenschaft und Praxis konnte es sich zeigen, ob die Vorschrift in ihrem neuen Gewande allen an sie zu stellenden Anforderungen gerecht zu werden vermochte oder ob jene Neufassung von 1919 nur als eine weitere Etappe auf dem Wege zu einer restlos befriedigenden Lösung anzusehen war.

---

[54]) cf. das Urteil des RFH. — II A 289/20 — vom 22. Oktober 1920 (Sammlung Bd. 3 S. 301): Steuerpflicht eines Sperrholzhändlers, der die von ihm gekaufte Ware an seinen Hamburger Spediteur senden und von diesem direkt an seine Abnehmer weitergehen läßt; hier tritt die Divergenz zum Gutachten vom 26. März 1920, dessen Verallgemeinerung in Bezug auf die Zwischenglieder, besonders klar in Erscheinung. — Die vorgenannte Entscheidung wird in einem noch späteren Urteil des RFH. — II A 56/21 — vom 8. April 1921 (RStBl. 1921 S. 266) ausdrücklich bestätigt.

[55]) Für eine solche Fortbildung bestand nach der soeben erfolgten Neufassung in der fraglichen Beziehung vorerst kein Bedürfnis.

Zweites Kapitel.

Der Begriff des unmittelbaren Besitzes im Sinne der Befreiungsvorschrift; die Subsumierung der bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen des Besitzes unter diesen Begriff.

§ 4.

Der Besitzbegriff des bürgerlichen Rechtes; allgemeine Bemerkungen zu seiner Übernahme in die Befreiungsvorschrift.

Besitz im Sinne des bürgerlichen Rechtes ist die tatsächliche Gewalt einer Person über eine Sache. Diese Begriffsbestimmung umfaßt nicht allein — wie es die Verwendung des Ausdrucks „tatsächliche Gewalt" im § 854 Abs. 1 des BGB.[1]) vermuten lassen könnte — den Begriff des unmittelbaren sondern auch den des mittelbaren Besitzes; die Übergabe der Sache zu Nießbrauch, Pfand usw.[2]) bedeutet nämlich keine Aufgabe der tatsächlichen Gewalt seitens des Übergebenden, sein Herausgabeanspruch gegen den nunmehrigen Besitzmittler stellt also keine Anwartschaft auf eine künftige Erlangung tatsächlicher Gewalt, sondern eine gelockerte Erscheinungsform dieser selbst dar[3]). Entsprechend erscheint die Rückgewähr des unmittelbaren Besitzes an der Sache von seiten des Besitzmittlers an den mittelbaren Besitzer für diesen nicht als Begründung eines neuen, sondern als die Befestigung eines bereits bestehenden Gewaltverhältnisses[4]).

Die Wahl des Ausdrucks „tatsächliche" Gewalt — im Gegensatz zur rechtlichen Gewalt, wie sie von der Rechtsordnung z. B. dem Eigentümer nach § 903 des BGB. verliehen ist — läßt erkennen, daß das bürgerliche Recht hier auf eine Erscheinung des Verkehrs abstellt, die der Einwirkung der Rechtsordnung entzogen ist; das tatsächliche Moment, von dem das Vorhandensein der für den Besitz erforderlichen Gewalt abhängig gemacht wird, ist deren Anerkennung durch die Verkehrsauffassung. Der Besitzer muß zu der Sache nicht, wie es beim unmittelbaren Besitz allerdings in der Regel der Fall ist, in einem körperlichen Gewaltverhältnis, wohl aber in einer Beziehung stehen, die ihm nach der Verkehrsanschauung die Herrschaft über die Sache gewährt.

Wie bereits einleitend dargestellt wurde[5]), spielen beide Besitzbegriffe des bürgerlichen Rechtes — sowohl der des unmittelbaren als auch der des

---

[1]) cf. § 854 Abs. 1 des BGB.: „Der Besitz einer Sache wird durch die Erlangung der tatsächlichen Gewalt über die Sache erworben".

[2]) Oder in einem anderen Verhältnis der im § 868 des BGB. bezeichneten Art; cf. oben Anm. 13 zu Kapitel I.

[3]) Das ergibt sich schon aus der Fassung des § 868 des BGB.: „....., so ist **auch** der andere Besitzer".

[4]) cf. Wolff a. a. O. § 8 Ziffer I 1 nebst Literaturangabe.

[5]) cf. oben § 2 (Seite 11 ff.).

mittelbaren Besitzes [6]) — in Bezug auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. eine bedeutsame Rolle. Unwesentlich erscheint dagegen in dieser Hinsicht die bürgerlich-rechtliche Trennung des Besitzes in Eigenbesitz und Fremdbesitz [7]); dies gilt insbesondere mit Rücksicht auf die ebenfalls bereits erwähnte Erstreckung der Steuerpflicht nicht allein auf Lieferungen, sondern auch auf Leistungen [8]). Ebensowenig macht es im Hinblick auf die Anwendung des Privilegs einen Unterschied, ob es sich bei dem vom Händler übertragenen Besitz um Alleinbesitz oder Mitbesitz im bürgerlich-rechtlichen Sinne handelt [9]).

Die Vorschrift des § 7 des UmsStG. will den Händler grundsätzlich dann der Steuerpflicht unterwerfen, wenn von seiner Seite eine Besitzübertragung erfolgt. Hierbei ist es ohne Bedeutung, auf wen der Händler den Besitz überträgt, ob auf denjenigen, mit dem er das Umsatzgeschäft abgeschlossen hat, also auf das nächstfolgende Glied der Kette, auf ein späteres Glied derselben oder auf einen überhaupt nicht an der Kette beteiligten Dritten; nach dem Wortlaut der Befreiungsvorschrift kommt es vielmehr allein darauf an, daß die Übertragung des Besitzes in Abwicklung des zuvor abgeschlossenen Umsatzgeschäftes erfolgt, daß sie also vom Händler in Erfüllung seiner Lieferungs- oder Leistungsverpflichtung aus jenem Umsatzgeschäft vorgenommen wird.

Umgekehrt ist nach dem Wortlaut der Befreiungsvorschrift das Kriterium der Steuerfreiheit des Händlers in dessen Enthaltung von der Übertragung des Besitzes am umgesetzten Gegenstande zu suchen. Indessen setzt jede Besitzübertragung durch den Händler begrifflich voraus, daß er den Besitz zuvor erworben hat; nicht eigentlich der Frage nach der Übertragung, sondern bereits derjenigen nach dem Erwerbe von Besitz durch den Händler kommt daher die in Bezug auf die Anwendbarkeit des Privilegs entscheidende Bedeutung zu.

Die bisherigen Ausführungen haben sich auf die Determination der zivilrechtlichen Besitzbegriffe nur insoweit erstreckt, als bislang lediglich die Bestimmungsmerkmale behandelt wurden, die beiden Begriffen, dem des unmittelbaren und dem des mittelbaren Besitzes, gemeinsam sind; sie bedürfen daher einer Vertiefung mit dem Ziel einer restlosen Erfassung auch der speziellen Merkmale des einen und des anderen Begriffes, genauer derjenigen des Erwerbes von Besitz in seiner einen oder anderen Form.

---

[6]) Letzterer mit der Einschränkung seiner umsatzsteuerrechtlichen Qualifizierung; cf. oben S. 24.

[7]) cf. § 872 des BGB.: „Wer eine Sache als ihm gehörig besitzt, ist Eigenbesitzer".

[8]) cf. den Fall des Urteils des RFH. vom 9. Dezember 1927 (Anm. 7 zu Kapitel I): wenn hier der erste Unternehmer den unmittelbaren Besitz oder nach § 870 des BGB. — durch Abtretung seines Herausgabeanspruches gegen den Unterunternehmer — den durch den Werkvertrag qualifizierten mittelbaren Besitz auf seinen Auftraggeber überträgt, ist er steuerpflichtig, obwohl sein Besitz in jedem Falle kein Eigenbesitz ist.

[9]) cf. das unten Seite 53 ff. behandelte Urteil des RFH. — V A 546/27 — vom 23. Mai 1924 (Sammlung Bd. 14 S. 30).

A. Der Erwerb unmittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht.

Das geltende Zivilrecht unterscheidet zwischen ursprünglichem (originärem) und abgeleiteten (derivativem) Erwerb unmittelbaren Besitzes; der originäre Erwerb scheidet, entsprechend der Voraussetzung der Abwicklung mehrerer Umsatzgeschäfte, im gegenwärtigen Zusammenhang begrifflich aus. Derivativ wird der unmittelbare Besitz, d. h. die als solcher durch die Verkehrsauffassung anerkannte Form tatsächlicher Gewalt, im Regelfalle des § 854 Abs. 1 des BGB. erworben durch körperliche Übergabe [10]), die ihrerseits — im Gegensatz zum originären Erwerb etwa des Diebes — einen auf die Übertragung des unmittelbaren Besitzes gerichteten Willen des bisherigen Besitzers voraussetzt; ein rechtsgeschäftlicher Übertragungswille ist auf seiten des bisherigen Besitzers allerdings nicht erforderlich [11]), vielmehr genügt dessen natürlicher Wille ebenso wie ein natürlicher Erwerbswille des Erwerbers. Andererseits läßt auch die körperliche Berührung einer Person mit der Sache diese dann nicht Besitz erwerben, wenn sie ihrer Natur nach als eine nur flüchtige erscheint [12]); demgegenüber kann ausnahmsweise auf eine körperliche Berührung des Erwerbers mit der Sache verzichtet werden, so z. B. in den Fällen der Aushändigung des Schlüssels zu dem Raum oder Behältnis, in dem sich die Sache befindet [13]), der vom bisherigen Besitzer geduldeten Zunagelung des Aufbewahrungsortes der Sache [14]) oder etwa der Siegelung verkauften Weines durch den Erwerber [15]).

Einer körperlichen Übergabe bedarf es ferner nicht im Ausnahmefall des Erwerbes unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB.[16]); die nach dieser Bestimmung für den Erwerb unmittelbaren Besitzes ausreichende Einigung erfordert als Rechtsgeschäft, im Gegensatz zum Normalfalle, rechtsgeschäftlichen Übertragungs- und Erwerbswillen auf seiten des bisherigen Besitzers und des Erwerbers. Aus der Rechtsnatur der Einigung als eines Rechtsgeschäftes ergibt sich für den Erwerbsfall des § 854 Abs. 2 des BGB., daß, falls der Erwerb durch einen Dritten erfolgt, dieser Dritte stets ein Stellvertreter im Rechtssinne sein muß; die Voraussetzungen und

---

[10]) Dieser Begriff deckt nicht nur die Fälle, in denen der bisherige Besitzer dem Erwerber die Sache „übergibt", sondern auch diejenigen, in denen er ihre Wegnahme durch den Erwerber gestattet oder duldet.

[11]) cf. Wolff a. a. O. § 11 Ziffer I.

[12]) cf. Wolff a. a. O. § 5 Ziffer III, 1; cf. ferner RGZ. Bd. 75 Seite 223, RG. in Seuff. A. Bd. 71 S. 285 und RG. in JW. 1919 Seite 379.

[13]) cf. RGZ. Bd. 40 S. 223, Bd. 77 S. 207; RG. in Gruchot Bd. 48 S. 955; RG. in JW. 1908 S. 681. Im Gegensatz hierzu nimmt Wolff a. a. O. § 11 Ziffer III, 2 hier einen Erwerb unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB. an.

[14]) cf. RGZ. Bd. 56 S. 313.

[15]) cf. OLG. Darmstadt in HessRspr. 1926 S. 159; zustimmend Schulz „Die Siegelung im Weinhandel" in JW. 1927 S. 2409. Einen ähnlichen Fall behandelt das Urteil des RFH. — V A 119/28 — vom 3. Juli 1928 (RStBl. 1928 S. 259).

[16]) cf. § 854 Abs. 2 des BGB.: „Die Einigung des bisherigen Besitzers und des Erwerbers genügt zum Erwerbe, wenn der Erwerber in der Lage ist, die Gewalt über die Sache auszuüben".

Wirkungen dieser Vertretung sind nach den Grundsätzen der §§ 164 ff. des BGB. zu beurteilen.

Anders verhält es sich in Bezug auf den Normalfall des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 1 des BGB.: hier ist ein Erwerb unmittelbaren Besitzes durch Stellvertreter im Rechtssinne — rechtsgeschäftliche oder gesetzliche Vertreter — um deswillen ausgeschlossen, weil die Stellvertretung stets einen rechtsgeschäftlichen Willen des Vertretenen voraussetzt, der aber, wie oben dargetan, bei dieser Erwerbsform keine Rolle spielt. Die tatsächliche Gewalt für den „Vertretenen" kann allerdings auch ein Dritter herstellen, so daß jener Besitzer wird, wenn er nur den natürlichen Beherrschungswillen hat; ob der Dritte zum „Vertretenen" in einem Abhängigkeitsverhältnis nach Art der im § 855 des BGB. genannten steht, bleibt im Hinblick auf den Erwerb unmittelbaren Besitzes durch diesen ohne Belang[17]). Die Frage nach einer etwaigen Besitzdienereigenschaft des Dritten gewinnt vielmehr erst eine Bedeutung mit Rücksicht darauf, wie sich die Fortdauer des Herrschaftsverhältnisses mit dem Willen der Beteiligten gestaltet: übt der Dritte die Gewalt für den Erwerber innerhalb jenes Abhängigkeitsverhältnisses aus, so dauert dessen unmittelbarer Besitz unverändert fort, im anderen Falle macht der Dritte dagegen sicht selbst zum unmittelbaren, den Erwerber zum mittelbaren Besitzer. Entsprechendes gilt in Bezug auf die Frage nach der Besitzdienereigenschaft des Stellvertreters im Erwerbsfalle des § 854 Abs. 2 des BGB.[18]); auch hier erlangt diese Frage erst in dem Augenblick eine Bedeutung, in dem der Vertreter über den Besitzerwerb im Wege bloßer Einigung hinaus die Möglichkeit der Gewaltausübung wahrnimmt, d. h. also regelmäßig in eine körperliche Beziehung zur Sache tritt.

Was die Beurteilung der Besitzdienerschaft unter dem Gesichtswinkel der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. anbelangt, so entspricht es durchaus deren Wesen und Zweck, wenn in Fällen, in denen der Händler nicht in eigener Person, sondern in der seines Besitzdieners unmittelbaren Besitz erwirbt und überträgt, sich also des Besitzdieners als eines bloßen Werkzeuges, eines „verlängerten Armes", bedient, in Übereinstimmung mit dem bürgerlichen Recht auch umsatzsteuerrechtlich Besitzerwerb und -übertragung als durch den Händler selbst erfolgt angesehen wird; demgemäß löst auch die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Besitzdiener des Händlers dessen Steuerpflicht aus.

B. Erwerb und Übertragung mittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht.

Ein Fall von Herrschaftsvermittlung ist auch der mittelbare Besitz; er stellt, wie bereits erwähnt wurde, eine gelockerte Erscheinungsform tatsächlicher Gewalt auf seiten des mittelbaren Besitzers dar, indem zwischen

[17]) cf. Wolff a. a. O. § 13 am Anfang: „Die Stellvertreter können Besitzdiener sein, brauchen es aber nicht zu sein".

[18]) Der Unterschied zwischen beiden Fällen besteht demnach allein darin, daß nur im zweiten Falle die Besitzerwerbshandlungen des Vertreters unmittelbare Rechtswirkungen für den Vertretenen zeitigen.

diesen und die Sache ein Dritter tritt, der hier — im Gegensatz zum Besitzdiener — selbst Besitz hat. Demnach ist ein natürlicher Beherrschungswille hier nicht nur in der Person des unmittelbaren, sondern auch in der des mittelbaren Besitzers erforderlich. Zur Begründung mittelbaren Besitzes bedarf es nach § 868 des BGB.[19]) außer dem unmittelbaren Besitz des Besitzmittlers noch der Schaffung eines Rechtsverhältnisses zwischen ihm und dem mittelbaren Besitzer, welches diesem einen Herausgabeanspruch gegen den Besitzmittler gewährt[20]). Einfacher gestaltet sich der Übergang bereits bestehenden mittelbaren Besitzes: hierzu bedarf es nach § 870 des BGB. lediglich der Übertragung des besitzmittelnden Herausgabeanspruches seitens des bisherigen mittelbaren Besitzers auf den Erwerber[21]).

Bei der nunmehr erfolgenden Aufzählung der bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen von Erwerb mittelbaren Besitzes ist demnach zu unterscheiden, ob ein Verhältnis der im § 868 des BGB. bezeichneten Art erst begründet wird oder ob ein solches Verhältnis und mit ihm mittelbarer Besitz in der Person des Rechtsvorgängers des Erwerbers bereits bestanden hat. Beide Fälle sind in jeweils drei bezw. zwei Unterfälle zu gliedern:

I. Das Besitzmittlungsverhältnis wird mit dem Erwerb erst begründet in folgenden Fällen:

a. Der bisherige unmittelbare Besitzer macht sich dadurch zum mittelbaren Besitzer, daß er den unmittelbaren Besitz an der Sache auf einen Dritten, mit dem er eine Vereinbarung der im § 868 des BGB. genannten Art getroffen hat, d. h. also auf seinen Besitzmittler, überträgt. — Beispiel: der Erwerber übergibt die Ware unter Abschluß eines Lagervertrages seinem nunmehrigen Lagerhalter;

b. der bisherige unmittelbare Besitzer[22]) macht den Erwerber dadurch zum mittelbaren Besitzer, daß er den unmittelbaren Besitz nicht auf diesen selbst, sondern auf einen Dritten überträgt, der zu jenem in einem der Verhältnisse des § 868 des BGB. steht, der also gleichzeitig für sich den

---

[19]) cf. oben Anm. 13 zu Kapitel I.

[20]) Die Aufzählung von Vertragsformen im § 868 des BGB. ist nicht erschöpfend; neben ihnen sind zahlreiche weitere Vertragsformen denkbar, die sämtlich unter den Begriff des „ähnlichen Verhältnisses" zu subsumieren sind; hierher gehören beispielsweise: Leihe, Geschäftsbesorgung, Dienst-, Werk-, Lager-, Frachtvertrag, Abzahlungskauf unter Eigentumsvorbehalt u. a. Die Schaffung des Besitzmittlungsverhältnisses kann zwar nicht abstrakt, wohl aber stillschweigend erfolgen, wenn z. B. die Abreden der Parteien, ohne daß sich aus ihnen ein ausdrücklicher Vertragsschluß ergibt, zur Erreichung des von den Parteien ins Auge gefaßten Zieles, Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses, objektiv geeignet sind; cf. RG. in JW. 1919 S. 445. Näheres hierüber cf. Wolff a. a. O. § 8 Ziffer I und II, § 14 Ziffer I.

[21]) Nicht erforderlich ist die Offenkundigkeit der Zession oder ihre Anzeige an den Besitzmittler, noch weniger der ausdrückliche Eintritt des Erwerbers in das zwischen dem bisherigen mittelbaren Besitzer und dem Besitzmittler vereinbarte Besitzmittlungsverhältnis; andererseits setzt der Übergang des mittelbaren Besitzes im Wege des § 870 des BGB. Gültigkeit, wenn auch nicht Unbedingtheit und Rechtsbeständigkeit des Herausgabeanspruches voraus; cf. Wolff a. a. O. § 8 Ziffer I, 2.

[22]) Er ist also nur im Falle a. mit dem Erwerber identisch.

unmittelbaren, für den Erwerber den mittelbaren Besitz erlangt. — Beispiel: der Veräußerer übergibt die Ware dem Lagerhalter des Erwerbers;

c. der Erwerber wird dadurch zum mittelbaren Besitzer, daß er dem bisherigen unmittelbaren Besitzer den unmittelbaren Besitz zwar beläßt, den dieser aber fortan als sein Besitzmittler ausübt. — Einziger Fall dieser Art ist derjenige des Erwerbes von Besitz und Eigentum im Wege eines Besitzkonstitutes (§ 930 des BGB.): der Veräußerer behält nach Abrede mit dem Erwerber unmittelbaren Besitz, nunmehr Fremdbesitz, während der Erwerber mittelbaren Eigenbesitz erlangt.

II. Ein Besitzmittlungsverhältnis besteht beim Erwerbe bereits in folgenden Fällen:

a. der Erwerber läßt sich von seinem Rechtsvorgänger dessen besitzmittelnden Herausgabeanspruch gegen seinen Besitzmittler abtreten — Fall des § 870 des BGB.;

b. der Erwerber vereinbart mit seinem mittelbar besitzenden Rechtsvorgänger ein Rechtsverhältnis nach Art der im § 868 des BGB. bezeichneten, vermöge dessen dieser zwar den mittelbaren Besitz an der Sache beibehält, gleichzeitig aber zum Besitzmittler des Erwerbers als entfernt mittelbaren Besitzers wird — Fall des abgestuften mittelbaren Besitzes nach § 871 des BGB.

Eine entsprechende Zweiteilung — streng genommen sogar Dreiteilung [23]) — greift auch Platz in Ansehung der Übertragung des mittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht, je nachdem ob das Besitzmittlungsverhältnis mit der Übertragung beendigt ist oder ob es in der Person des Erwerbers noch fortdauert; in den einzelnen Fällen ist der Einfachheit halber, obwohl sich die Möglichkeiten einer Übertragung des mittelbaren Besitzes in ihnen nicht erschöpfen [24]), als auf deren häufigste Erscheinungsformen auf die Fälle der Eigentumsübertragung nach § 929 ff. des BGB. verwiesen worden.

I. Das Besitzmittlungsverhältnis erlischt mit der Übertragung in folgenden Fällen:

a. der bisherige Besitzmittler überträgt im Auftrage des mittelbaren Besitzers den unmittelbaren Besitz an der Sache auf den Erwerber. — Normalfall der Eigentumsübertragung nach § 929 Satz 1 des BGB. (durch Übergabe) [25]);

b. bei Personengleichheit von Besitzmittler und Erwerber erübrigt sich jede Übertragung unmittelbaren Besitzes. — Fall der Eigentumsübertragung nach § 929 Satz 2 des BGB. (durch brevi manu traditio).

---

[23]) cf. den unten zu II b. genannten Fall.

[24]) Das erscheint auch für die umsatzsteuerrechtliche Betrachtung dieser Fälle unbedenklich, weil Tatbestände nach Art des im Urteil des RFH. vom 9. Dezember 1927 (oben Anm. 7 zu Kapitel I) behandelten nur Ausnahmeerscheinungen auf dem Gebiete der Abwicklung von Umsatzgeschäften darstellen, während sich diese im Regelfalle durch Eigentumsübertragung vollzieht.

[25]) cf. Wolff a. a. O. § 66, Ziffer I, 1 a.

II. Das Besitzmittlungsverhältnis dauert auch nach der Übertragung unter vollständigem oder teilweisem Wechsel in der Person des mittelbaren Besitzers fort in folgenden Fällen:

a. der bisherige mittelbare Besitzer tritt seinen besitzmittelnden Herausgabeanspruch gegen den Besitzmittler an den Erwerber ab und macht ihn dadurch zum mittelbaren Besitzer. — Fall der Eigentumsübertragung nach § 931 des BGB. (durch Abtretung des Herausgabeanspruches)[26];

b. der bisherige unmittelbare Besitzer vereinbart mit dem Erwerber ein Rechtsverhältnis nach Art der in § 868 des BGB. genannten, vermöge dessen er den unmittelbaren Besitz an der Sache zwar beibehält, neuerdings jedoch als Besitzmittler des Erwerbers als nunmehrigen mittelbaren Besitzers. — Fall der Eigentumsübertragung nach § 930 des BGB. (durch Besitzkonstitut). Genau genommen kommt in diesem Falle die Fortdauer eines bestehenden Besitzmittlungsverhältnisses nicht in Betracht, vielmehr gelangt ein solches Verhältnis erst im Augenblick der Eigentumsübertragung zur Entstehung[27]). Anders im Falle

c. der Eigentumsübertragung nach § 930 des BGB. (durch Besitzkonstitut) in Verbindung mit § 871 des BGB. (Übertragung abgestuften mittelbaren Besitzes): der Veräußerer hat hier wie im Falle II a. nicht unmittelbaren, sondern nur mittelbaren Besitz und behält ihn auf Grund des mit dem Erwerber vereinbarten Besitzmittlungsverhältnisses weiterhin, macht den Erwerber also zum entfernt mittelbaren Besitzer.

C. Die Übernahme der bürgerlich-rechtlichen Besitzbegriffe auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift.

Den Besitzbegriffen des bürgerlichen Rechtes — genauer denjenigen des Besitzerwerbes und der Besitzübertragung durch den Händler — kommt eine entscheidende Bedeutung in Bezug auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. zu; demgemäß ist in jedem einzelnen Falle, in dem die sonstigen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gegeben sind, zunächst die zivilrechtliche Vorfrage dahin zu stellen, ob dem das Privileg in Anspruch nehmenden Händler ein Besitzerwerb in einer seiner bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen zur Last fällt.

Soweit sich hierbei ein Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler im Normalwege des § 854 Abs. 1 des BGB. herausstellt, dürfte damit bereits in der Regel die Frage nach dem Erwerb von Besitz im spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Sinne — d. h. von Besitz, dessen spätere Weiterübertragung[28]) dem Händler den Genuß des Privilegs entzieht — gelöst sein; grundsätzlich entspricht nämlich die umsatzsteuerrechtliche

---

[26]) Es handelt sich hierbei um den Herausgabeanspruch aus §§ 868, 870 des BGB.; der gleichzeitig erfolgende Übergang des Vindikationsanspruches aus § 985 des BGB. ist nicht eine Voraussetzung, sondern eine Folge des Eigentumswechsels, cf. Wolff a. a. O. § 67, Ziffer II, 1.

[27]) cf. oben Anm. 23.

[28]) In Bezug auf sie ist es gleichgültig, ob sie im Wege des § 854 Abs. 1 oder 2 des BGB., ebenso, ob sie alsbald oder erst später — nach einer zunächst in Form des § 930 des BGB. vollzogenen Übertragung des mittelbaren Besitzes (Fall II b. oben) — erfolgt.

Begriffsbestimmung durchaus derjenigen des bürgerlichen Rechtes. Weichen nach der Rechtsprechung des RFH. beide Begriffe ausnahmsweise von einander ab, so beruhen diese Abweichungen, wie später gezeigt werden wird, teils auf einer mangelnden zivilrechtlichen Durchdringung der zu Grunde liegenden Vorgänge [29]), teils aber — wie etwa im Falle der der reinen Beförderung durch den Händler selbst eingeräumten Sonderstellung [30]) — auf der Erkenntnis, daß in besonders gearteten Fällen eine mechanische Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Begriffes auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift deren Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung nicht oder doch nur mangelhaft gerecht werde.

Soweit sich dagegen bei der Prüfung der zivilrechtlichen Vorfrage ergibt, daß sich der Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler in der Form des § 854 Abs. 2 des BGB. durch bloße Einigung vollzogen hat, erscheint es nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Privilegs [31]) bedenklich, die vorgenannten Grundsätze unverändert zur Anwendung zu bringen; dieser Sonderfall des Erwerbes vom unmittelbaren Besitz sei in einem späteren Abschnitt [32]) ausführlich behandelt.

Für den Fall, daß dem Händler ein Erwerb mittelbaren Besitzes im bürgerlich-rechtlichen Sinne zur Last fällt, bedarf es einer Untersuchung nicht allein darüber, auf welche Weise sich die einzelnen Erscheinungsformen des Erwerbes, sondern auch darüber, auf welche Weise sich diejenigen der Übertragung mittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht auf dem Anwendungsgebiet der Befreiungsvorschrift auswirken. Es ist hierbei insbesondere zu prüfen, ob generell jede Übertragung — gleichgültig, in welcher ihrer vorbezeichneten Formen [33]) sie erfolgt — des auf jede beliebige der vorgenannten Erwerbsarten [34]) erlangten mittelbaren Besitzes die Steuerpflicht des Händlers auszulösen vermag oder ob sich aus Wortlaut, Zweck oder wirtschaftlicher Bedeutung der Vorschrift Ausnahmen zu Gunsten des Händlers ableiten lassen.

Was hierbei zunächst den Erwerb mittelbaren Besitzes durch den Händler anbelangt, so ist seine Steuerpflicht grundsätzlich im Falle der oben zu I a. genannten Erwerbsform zu bejahen, d. h. also für den Fall, daß er durch Übergabe der Ware an einen Besitzmittler sich selbst zu deren mittelbaren Besitzer macht. Als Beispiel für diesen Fall diene folgender Tatbestand: der Händler A ist unmittelbarer Besitzer der Ware; er übergibt sie seinem Lagerhalter B, der fortan für ihn den unmittelbaren Besitz an der Ware auf Grund des mit ihm abgeschlossenen Lagervertrages ausübt. A verkauft nunmehr die Ware an C und überträgt diesem den mittelbaren Besitz daran in einer der oben zu I a., II a. oder II c.

---

[29]) cf. unten § 5.
[30]) cf. unten § 9.
[31]) Man erinnere sich daran, daß der Begriff des unmittelbaren Besitzes nur die rechtliche Umschreibung für den wirtschaftlich gemeinten Begriff des wirtschaftlichen Machtbereiches darstellt; cf. oben Seite 21 ff.
[32]) cf. unten § 6.
[33]) cf. oben Seite 35 ff.
[34]) cf. oben Seite 34 ff.

genannten Übertragungsformen. Hier hat A zwar formellrechtlich nicht den unmittelbaren, sondern nur den mittelbaren Besitz in Abwicklung des mit C abgeschlossenen Umsatzgeschäftes auf diesen übertragen, indessen wurde bereits an früherer Stelle [35]) ausführlich dargestellt, daß A trotz solcher Gestaltung der Besitzverhältnisse schon um deswillen als erstes Glied einer in seiner Person beginnenden Umsatzkette anzusehen sei, weil die Begründung mittelbaren Besitzes in seiner Person — im Gegensatz zu dessen späterer Übertragung — sich nicht im Rahmen der Abwicklung eines zuvor abgeschlossenen Umsatzgeschäftes, sondern außerhalb solcher Abwicklung vollzieht; als erstes Glied einer Umsatzkette wird aber A stets in dem Augenblick umsatzsteuerpflichtig, in welchem sein Lagerhalter B den unmittelbaren Besitz an der Ware auf den Erwerber C, dessen Besitzmittler oder Besitzdiener oder etwa auf einen späteren Dritterwerber, dessen Besitzmittler usw. überträgt.

Ergab sich die vorerwähnte Sonderstellung der Erwerbsform zu I a. aus dem Sinne der Befreiungsvorschrift, so läßt sich die nunmehr zu behandelnde Ausnahmestellung, wie sie zu einem gewissen Teil den übrigen Erwerbsformen eingeräumt ist, bereits aus dem Wortlaut der Vorschrift entnehmen; die Fassung der Vorschrift, nach welcher die Übertragung des mittelbaren Besitzes durch den Händler nur dann dessen Steuerpflicht auszulösen vermag, wenn der Besitzmittler „die Gegenstände auf Grund eines besonderen, mit dem Unternehmer (hier als Händler bezeichnet) abgeschlossenen Vertrages für diesen besitzt", läßt nämlich erkennen, daß nicht jeder Erwerb mittelbaren Besitzes — genauer die spätere Übertragung des in jeder beliebigen Form erworbenen mittelbaren Besitzes — für den Händler nachteilige Folgen nach sich zieht, sondern nur derjenige, bei welchem der Besitzmittler sein Recht zum Besitz nicht vom Rechtsvorgänger des Händlers, vielmehr von diesem selbst herleitet [36]). Diese Ableitung des unmittelbaren Besitzes vom Händler tritt besonders deutlich in dem oben zu I a. bezeichneten Erwerbsfalle [37]) in Erscheinung, ohne aber notwendig an eine vorher erfolgte Übergabe der Ware vom Händler an dessen Besitzmittler gebunden zu sein.

Sie greift vielmehr stets auch dann Platz, wenn der Besitzmittler den unmittelbaren Besitz an der Ware nicht vom Händler selbst, sondern von dritter Seite erlangt (Erwerbsform zu I b. oben), wenn also im vorliegenden Falle der Händler A seinen Veräußerer D anweist, den unmittelbaren Besitz an der Ware auf B zu übertragen, mit dem A gleichzeitig oder schon vorher einen Lagervertrag [38]) abgeschlossen hat.

---

[35]) cf. das in Anmerkung 48 und 49 zu Kapitel I bezeichnete Gutachten des RFH. vom 26. März 1920; die Ausführungen dieses Gutachtens beziehen sich in erster Linie auf die Rechtslage zu § 7 des geltenden UmsStG.

[36]) Die Gründe für diese Fassung der Vorschrift sind bereits oben Seite 24 ausführlich dargestellt.

[37]) In diesem Falle war die Steuerpflicht des Händlers A durch seine Eigenschaft als erstes Glied einer Umsatzkette ausreichend begründet, einer Heranziehung des hier erwähnten Umstandes bedurfte es daher nicht mehr.

[38]) Besitzmittlungsvertrag im Sinne des § 868 des BGB. und zugleich „besonderer Vertrag" im Sinne des § 7 des UmsStG.

War im gleichen Falle dagegen B zunächst Lagerhalter des Veräußerers, so ist die Schädlichkeit der späteren Ausübung, besser Übertragung des unmittelbaren Besitzes für A an die Voraussetzung geknüpft, daß A über den Erwerb des dem D gegen B zustehenden Herausgabeanspruches (Erwerbsform zu II a.)[39]) hinaus in den zwischen B und D abgeschlossenen Lagervertrag eintritt, denn erst von diesem Augenblick an übt B den unmittelbaren Besitz für A nicht mehr in dessen Eigenschaft als Rechtsnachfolger des Veräußerers D, sondern auf Grund eines mit A abgeschlossenen „besonderen Vertrages" im Sinne der Befreiungsvorschrift aus[40]). In diesem Falle ist sonach der Erwerb mittelbaren Besitzes durch A für ihn generell noch nicht schädlich, vielmehr vermag erst beim Vorliegen der vorgenannten wesentlichen Voraussetzung — Ableitung des unmittelbaren Besitzes durch B von A auf Grund von dessen Eintreten in den zunächst mit D abgeschlossenen Lagervertrag[41]) — die spätere Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch B, gleichgültig an wen und in welchem Stadium der Geschäftsabwicklung sie erfolgt[42]), eine Steuerpflicht des A zu begründen.

Der umsatzsteuerrechtliche Begriff des „besonderen Vertrages" ist in der Rechtsprechung des RFH. bisher wenig erforscht; es erscheint insbesondere zweifelhaft, ob die Verwendung dieses Ausdrucks den Zweck verfolgt, nur die Fälle zu treffen, in denen das Besitzmittlungsverhältnis durch den ausdrücklichen Abschluß eines auf seine Begründung gerichteten Vertrages zur Entstehung gelangt, oder auch jene Fälle, in denen nach bürgerlichem Recht[43]) auch ohne ausdrücklichen Vertragsschluß aus gewissen Nebenabreden der Beteiligten angenommen wird, ein Besitzmittlungsverhältnis sei stillschweigend zustande gekommen. Indessen darf nicht verkannt werden, daß nach der Fassung des § 868 des BGB. der Auslegung im Sinne der vorgenannten Schlußfolgerung ein weit größerer Spielraum gewährt ist, wie es in Bezug auf § 7 des UmsStG. der Fall sein würde; der § 868 des BGB. erfordert nämlich nicht, daß der Besitzmittler auf Grund eines Pfand-, Pacht-, Miet- usw. Vertrages, sondern nur, daß er „als Pfandgläubiger, Pächter, Mieter" usw. besitzt. In dieser Beziehung legt die Verwendung des Ausdrucks „besonderer Vertrag" im Wortlaut der Befreiungsvorschrift den Gedanken nahe, daß durch sie

[39]) Man denke hierbei an die handelsübliche Übertragung von (Eigentum und) mittelbarem Besitz durch Lagerschein (weniger wichtig wegen der Sonderstellung der Beförderung ist die Übertragung durch Konnossement oder Ladeschein).

[40]) Im Falle der Erwerbsform zu II b. — durch Erlangung abgestuften mittelbaren Besitzes — kommt auf seiten des zweiten Besitzmittlers nur eine Ableitung mittelbaren, nicht unmittelbaren Besitzes in Frage; dieser Fall scheidet demnach hier aus.

[41]) Auch im Falle des bereits mehrfach erwähnten Gutachtens vom 26. März 1920 (oben Anm. 35 und Kapitel I Anm. 48) stellt der II. Senat zur Begründung der Steuerpflicht der Zwischenglieder B und C einzig darauf ab, daß diese in den zwischen A und der Kämmerei geschlossenen Lohnveredelungsvertrag eingetreten sind.

[42]) cf. oben Seite 31 und unten Seite 41 ff.

[43]) cf. oben Anm. 20 am Ende.

gerade die Fälle, in denen es an einem ausdrücklichen Vertragsschluß fehlt, ausgeschaltet bleiben sollten.

Auf der anderen Seite darf man bei der Auslegung des umsatzsteuerrechtlichen Begriffes „besonderer Vertrag" nicht so weit gehen, Gültigkeit des zwischen dem Händler und seinem Besitzmittler geschlossenen Vertrages zu verlangen; entspricht es doch bereits dem bürgerlichen Recht, daß ein etwa nichtiger Lagervertrag in einen gültigen Verwahrungs- oder Geschäftsbesorgungsvertrag oder in einen Fall von Geschäftsführung ohne Auftrag umgedeutet werden kann [44]), alles Vertragstypen, denen ein Besitzmittlungsverhältnis im Sinne des § 868 des BGB. entspringt, die gleichzeitig aber auch „besondere Verträge" im Sinne der Befreiungsvorschrift darstellen [45]).

Wie sich aus der bisherigen Darstellung ergibt, knüpft das Umsatzsteuerrecht nicht an jede bürgerlich-rechtliche Erscheinungsform des Erwerbes mittelbaren Besitzes durch den Händler die gleichen Rechtsfolgen, sondern läßt durch die Verflechtung mit der Frage nach der Ableitung des unmittelbaren Besitzes seitens des Besitzmittlers vom Händler einen besonders qualifizierten mittelbaren Besitz zur Entstehung gelangen. Mit dieser Schaffung einer spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Besitzbegriffes ist praktisch „für das Umsatzsteuerrecht etwas eingeführt, was sonst dem Juristen, zum mindesten dem Ziviljuristen, ein Greuel ist, nämlich eine Stellvertretung im Besitz" [46]): die Übertragung des mittelbaren Besitzes durch denjenigen Besitzmittler, der seinen unmittelbaren Besitz vom mittelbar besitzenden Händler herleitet, wird umsatzsteuerrechtlich so angesehen, als habe der Händler selbst den unmittelbaren Besitz erworben und übertragen; eine Besitzhandlung des unmittelbar besitzenden Besitzmittlers zeitigt also unmittelbare Rechtswirkungen nicht für ihn selbst, sondern für den mittelbaren Besitzer.

Was nunmehr die Übertragung des mittelbaren Besitzes durch den Händler anbelangt, so läßt die Fassung des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift [47]) erkennen, daß grundsätzlich erst die Übertragung des unmit-

---

[44]) cf. § 140 des BGB.; Konversion tritt hiernach allerdings nur ein, wenn anzunehmen ist, daß die Geltung des schwächeren Vertrages von den Parteien bei Kenntnis der Nichtigkeit des geschlossenen Vertrages gewollt gewesen wäre.

[45]) Die gleichen Erwägungen in Bezug auf die Begriffsbestimmung des besonderen Vertrages greifen für den Fall der Personengleichheit zwischen B und D, d. h. die allein noch nicht behandelte Erwerbsform zu I c. (Eigentumserwerb durch Besitzkonstitut), Platz. Aus noch näher zu erörternden Gründen wird hier bemerkenswerterweise eine entsprechende Regelung vom RFH. abgelehnt, obwohl gerade in diesem Falle das bürgerliche Recht regelmäßig die Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses zur Voraussetzung des Eigentumserwerbs gemacht hat. Wegen ihrer besonderen Gestaltung sei die ausführliche Behandlung dieser Erwerbsform einem späteren Abschnitt der vorliegenden Abhandlung vorbehalten; cf. unten § 7.

[46]) cf. Kloß „Zwischenhandel und Umsatzsteuerpflicht im Lichte der neuesten Rechtsprechung" in Steuer und Wirtschaft 1928 Seite 1171 ff.

[47]) „Der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch einen Unternehmer steht die Übertragung (dem Sinne nach kann ebenfalls nur die des unmittelbaren Besitzes gemeint sein) durch denjenigen gleich, der .....".

telbaren Besitzes durch den Besitzmittler die Steuerpflicht des Händlers auszulösen vermag. Am deutlichsten tritt dieses Moment in dem oben zu I a. bezeichneten Falle einer Übertragung in Erscheinung, d. h. also in dem Falle, daß der Besitzmittler unmittelbaren Besitz auf den Erwerber selbst, seinen Besitzdiener oder Besitzmittler überträgt.

Als zweifelhaft in Bezug auf ihre umsatzsteuerrechtliche Auswirkung könnten dagegen die übrigen Übertragungsfälle angesehen werden, in denen nicht alsbald eine Übertragung unmittelbaren Besitzes durch den Besitzmittler stattfindet[48]). Indessen gilt für diese Fälle folgender Rechtssatz: in welchem Stadium der Geschäftsabwicklung die Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Besitzmittler erfolgt, ist gleichgültig; insbesondere ist es steuerlich ohne Bedeutung, ob das der Ableitung des unmittelbaren Besitzes vom Händler zu Grunde liegende Verhältnis im Augenblick der Besitzübertragung noch andauert oder bereits durch ein neues mit einem späteren Erwerber vereinbartes Verhältnis entsprechender Art abgelöst ist[49]). Eine solche Regelung entspricht dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung der Befreiungsvorschrift durchaus, wäre es doch im anderen Falle dem Händler ein Leichtes, sich seiner gerade durch die Neufassung der Vorschrift beabsichtigten Steuerpflicht dadurch zu entziehen, daß er seinen Abnehmer veranlaßte, sich zunächst mit dem Erwerb von Eigentum und mittelbarem Besitz im Wege einer Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 des BGB. (Übertragungsform zu II a.) unter gleichzeitigem Eintritt in den das Besitzmittlungsverhältnis begründenden Vertrag zu begnügen; ließe sich der Abnehmer dann in Verfolg seines vom Händler erworbenen Herausgabeanspruchs den unmittelbaren Besitz vom Besitzmittler übertragen, so könnte ohne den vorgenannten Rechtssatz dem Händler, dessen Rechtsbeziehungen zum Besitzmittler mit dem Eintritt des Erwerbers in das Besitzmittlungsverhältnis vollständig erloschen sind, mangels des Vorhandenseins eines besonderen mit ihm abgeschlossenen Vertrages im Augenblick der Übertragung des unmittelbaren Besitzes nicht mehr zur Last fallen. Das obige Beispiel mag zum Beweise dessen genügen, daß die erwähnte zeitliche Loslösung der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch den Besitzmittler von der Fortdauer des Besitzmittlungsverhältnisses in der Person des Händlers allein dem Sinn der Befreiungsvorschrift gerecht wird. Mit Recht weist in dieser Beziehung der RFH. in dem mehrfach genannten Gutachten vom 26. März 1920[50]) darauf hin, daß der mehr oder weniger zufällige Umstand, daß sich hier Händler und Abnehmer desselben Besitzmittlers — Lagerhalters — be-

[48]) Eine Sonderstellung nimmt grundsätzlich der Erwerbsfall zu I a., in welchem der Händler als erstes Glied einer in seiner Person erst beginnenden Umsatzkette in Erscheinung tritt, insofern ein, als hier die Übertragung des mittelbaren Besitzes durch den Händler in jeder beliebigen ihrer oben Seite 35 ff. dargestellten Formen dessen Steuerpflicht auslöst; die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich demgemäß nicht auf diesen Fall.

[49]) cf. hierzu die Rechtslage in der Person des B — bei C läßt der Tatbestand die Frage nach der Fortdauer des Besitzmittlungsverhältnisses offen — im Falle des Gutachtens vom 26. März 1920.

[50]) cf. Anm. 48 zu Kapitel I und oben Anm. 35, 41 und 49.

dienen, eine verschiedenartige umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieses Falles gegenüber jenem nicht zulasse, in dem von den Beteiligten die Dienste verschiedener Lagerhalter in Anspruch genommen werden. Praktisch läuft die geschilderte Regelung darauf hinaus, daß eine bedingte Steuerpflicht des Händlers dann eintritt, wenn sein Besitzmittler den unmittelbaren Besitz nicht alsbald, d. h. solange er noch auf Grund eines mit dem Händler abgeschlossenen Vertrages für diesen besitzt, auf den Abnehmer überträgt, sondern ihn in Verfolg des auf den Abnehmer übergegangenen Herausgabeanspruches fortan als dessen Besitzmittler ausübt; die aufschiebende Bedingung der Steuerpflicht ist darin zu finden, daß eine Übertragung des unmittelbaren Besitzes von seiten des Besitzmittlers in einem späteren Zeitpunkt tatsächlich erfolgt.

Zweifelsohne birgt eine solche Konstruktion einer bedingten Steuerpflicht des Händlers einen gewissen Mangel insofern in sich, als dieser in dem für die Berechnung der Steuer kritischen Zeitpunkt [51]) in der Regel nicht weiß und zumeist auch später nicht in Erfahrung bringen wird, ob jene Bedingung eingetreten ist oder nicht. Da nun aber jede Umsatzkette ihrer Natur nach regelmäßig in einer Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf den letzten Käufer, den Verbraucher der Ware, ihr Ende findet, so ist ein Wegfall der Bedingung nur in ganz seltenen Ausnahmefällen überhaupt denkbar: eigentlich nur im Falle des Unterganges der Sache beim Besitzmittler des Händlers oder in dem gewiß ebenso seltenen Falle, daß der Besitzmittler als letzter Erwerber Eigentum im Wege der brevi manu traditio, durch bloße Einigung nach § 929 Satz 2 des BGB., erlangt. Es handelt sich daher angesichts der Tatsache, daß im Falle einer Verneinung der bedingten Steuerpflicht im vorbezeichneten Sinne in zahllosen Übertragungsfällen entgegen dem Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit eine wirtschaftlich nicht berechtigte Freistellung des Händlers von der Steuer erfolgen müßte, um nichts anderes als um die unschwer zu treffende Entscheidung darüber, von zwei Übeln das kleinere zu wählen [52]). Im Falle der Abtretung des Herausgabeanspruches (Übertragungsform zu II a.) ist hiernach auf eine — wenn auch im Gegensatz zum Übertragungsfalle I a. hier theoretisch bedingte — Steuerpflicht des Händlers zu erkennen.

Nicht anders — obwohl in gewisser Beziehung noch weitergehend — ist der Fall der Übertragungsform zu I b.[53]) (durch brevi manu traditio) zu

---

[51]) Bei Vereinnahmung des Entgeltes (§ 8 des UmsStG.), bei dinglicher Erfüllung des Umsatzgeschäftes (§ 9 des UmsStG.) oder spätestens bei Ablauf des Steuerabschnittes.

[52]) Sollten nach der besonderen Eigenart des Betriebes des Händlers solche Fälle häufiger eintreten — man denke z. B. an Umsätze leicht verderblicher Ware (Verderb oder vorsorgliche Veräußerung an den Lagerhalter) — so hätte dieser übrigens die Möglichkeit, sich durch entsprechende Anführung der bedingt steuerpflichtigen Umsätze in seiner Steuererklärung einen Anspruch auf spätere Berichtigung seiner Veranlagung zu sichern (cf. § 82 des UmsStG., §§ 214, 222 und 223 der AO.).

[53]) Im Gegensatz zu dem im vorigen Absatz gestreiften Fall dieser Art ist hier an den Fall gedacht, daß der Besitzmittler Eigentum durch brevi manu traditio vom Händler selbst, nicht vom letzten Veräußerer erwirbt.

beurteilen; erwirbt nämlich im obigen Beispielsfall der Lagerhalter B vom Händler A Eigentum an der Ware, ist er also mit dem C des bisherigen Beispieles personengleich, so bedarf es, da B die Ware ja bereits unmittelbar besitzt, einer Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf ihn nicht mehr, eine Veränderung der Besitzverhältnisse tritt vielmehr nur insoweit ein, als A den mittelbaren Besitz verliert und B aus einem unmittelbaren Fremdbesitzer zum unmittelbaren Eigenbesitzer wird. Ist A hier vor der Weiterveräußerung an B in den zwischen diesem und D abgeschlossenen Lagervertrag [54]) eingetreten, so macht ihn der Eigentumsübergang auf B steuerpflichtig, obwohl er sich, wie oben dargestellt, ohne jede Übertragung unmittelbaren Besitzes vollzieht [55]); das entspricht dem Grundprinzip des Privilegs, dem Erfordernis strengster Vermeidung jeder Überführung der Ware in den wirtschaftlichen Machtbereich des Händlers, darüber hinaus aber auch der für die Auslegung der Befreiungsvorschrift maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, nach welcher dem mehr oder weniger stark dem Zufall anheimgestellten Umstand, daß sich A zur Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf B nicht eines außerhalb der Umsatzkette stehenden Lagerhalters bedient, entscheidende Bedeutung nicht beizumessen ist. Die Steuerpflicht des Händlers A geht in diesem Falle über seine in den bisher behandelten Fällen festgestellte Steuerpflicht insofern hinaus, als sie hier im Gegensatz zu dort eine unbedingte ist.

Eine andere Beurteilung des vorliegenden Falles müßte dagegen dann Platz greifen, wenn ein Eintritt des Händlers A in den zwischen D und B abgeschlossenen Lagervertrag nicht erfolgt ist; hier besteht, da die Einlagerung mangels des Vorhandenseins die Lagerung — nicht den späteren Kauf — betreffender vertraglicher Beziehungen zwischen A und B jenem nicht zur Last gelegt werden kann, auch bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Veranlassung, den Fall anders zu behandeln als jenen, in welchem D erst nach erfolgtem Weiterverkauf durch A den unmittelbaren Besitz auf dessen Anweisung oder in Erfüllung des zuvor von A auf B übergegangenen Herausgabeanspruches auf letzteren übertragen hat. Demgemäß muß hier Freistellung des A von der Steuer erfolgen.

Eine noch über den eben besprochenen Fall hinausgreifende Variante der Übertragungsform zu I b. stellt folgender Tatbestand dar: B bleibt weiterhin Lagerhalter des D; dieser tritt zu A — etwa durch den Abschluß eines Verwahrungsvertrages nach §§ 688, 691 des BGB. — in ein Besitzmittlungsverhältnis, das A zum entfernt mittelbaren Besitzer der bei B lagernden Ware macht (Erwerbsform zu II b.: durch Besitzkonstitut); veräußert nunmehr A die Ware an B, so bedarf es zum Erwerbe des Eigentums durch B ebenfalls lediglich der Einigung zwischen A und B (brevi

[54]) Der Fall, daß B die Ware zuvor von A zur Einlagerung erhalten hat (Erwerbsform zu I a.), scheidet als unbedingt schädlich aus; cf. oben Seite 37 ff.

[55]) Eine etwaige spätere Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch B auf seinen Abnehmer kann in diesem Zusammenhang außer Betracht bleiben, da B in diesem Fall stets als erstes Glied einer neuen Umsatzkette — die alte hat mit dem Erwerb des unmittelbaren Eigenbesitzes in seiner Person ihren Abschluß gefunden — auftritt.

manu traditio nach § 929 Satz 2 des BGB.). Legt man hier entsprechend den bisherigen Ausführungen das Schwergewicht der Untersuchung auf das Fehlen direkter die Lagerung betreffender Rechtsbeziehungen zwischen A und B, so darf man sich auch in diesem Falle ohne Bedenken für die Anerkennung des A als reinen Händlers und seine daraus resultierende Freistellung von der Steuer entscheiden, umsomehr als hier der Begriff des abgestuften mittelbaren Besitzes die Herstellung solcher Rechtsbeziehungen überhaupt ausschließt [56]), eine Unterteilung dieses Falles also nicht in Frage kommt.

Was den Fall der Übertragung mittelbaren Besitzes durch Besitzkonstitut bei unmittelbarem Besitz des Händlers — Übertragungsform zu II b. — anbelangt, so bietet er in Bezug auf die Frage nach der Anwendung der Befreiungsvorschrift nennenswerte Schwierigkeiten dann nicht, wenn man grundsätzlich davon ausgeht, daß nach der Erfahrung des täglichen Lebens auf eine Übertragung mittelbaren Besitzes in dieser Form mindestens die, wenn auch unter Umständen erst viel später erfolgende Übertragung unmittelbaren Besitzes an den letzten Erwerber (Verbraucher) fast ausnahmslos zu folgen pflegt. Den allenfalls denkbaren Ausnahmefällen — Untergang der Ware bei dem als Besitzmittler seines Abnehmers unmittelbar besitzenden Händler oder durch ihn später erfolgender Rückkauf der Ware und Eigentumserwerb daran durch brevi manu traditio [57]) — kommt auch für diesen Fall eine praktische Bedeutung nicht zu; ist hiernach bereits aus dem ersten Satz der Befreiungsvorschrift im Sinne einer Bejahung der theoretisch allerdings bedingten Steuerpflicht des unmittelbar besitzenden Händlers zu entscheiden [58]), so kann die Frage, ob nicht etwa schon durch die Übertragung des mittelbaren Besitzes auf den Abnehmer eine Steuerpflicht des Händlers ausgelöst werde, als überflüssig unerörtert bleiben.

Wieder anders ist der Fall einer Übertragung von Eigentum und mittelbarem Besitz durch Besitzkonstitut dann zu beurteilen, wenn der übertragende Händler nicht unmittelbaren, sondern nur mittelbaren Besitz an der Ware hat und unter dessen Beibehaltung seinen Abnehmer zum entfernt mittelbaren Besitzer macht (Übertragungsform zu II c.); in dem bisherigen Beispiel wäre also der Händler A vor und nach der Übertragung des entfernt mittelbaren Besitzes an der bei B lagernden Ware auf seinen Abnehmer C deren mittelbarer Besitzer. Der Sonderfall, daß A die Ware ursprünglich selbst unmittelbar besaß und sie erst später seinem Lagerhalter B zu unmittelbarem Besitz übergab, kann in dem hier zur Behandlung stehenden Übertragungsfall als für A ohne weiteres schädlich [59]) außer Betracht bleiben. Im übrigen, d. h. in allen Fällen, in denen B den unmittelbaren Besitz vom Veräußerer D oder einem von dessen Rechtsvorgängern erlangt hat, ist bei der Untersuchung der Frage nach der Schädlichkeit der Übertragung des unmittelbaren Besitzes durch B darauf abzustellen,

[56]) cf. oben Anm. 40.
[57]) cf. oben Seite 42 und Anm. 52.
[58]) cf. oben Anm. 28.
[59]) cf. oben Seite 37 ff.

ob sie auf Grund eines zwischen A und B abgeschlossenen besonderen Vertrages im Sinne des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift erfolgt. Die Fragestellung bezieht sich also auf ein nicht erst bei der Übertragung, sondern bereits beim Erwerbe des mittelbaren Besitzes durch A in Erscheinung tretendes Tatmerkmal, das bereits an früherer Stelle ausführlich behandelt wurde. Ist es gegeben, so muß auf Steuerpflicht des Händlers A erkannt werden, die allerdings ihrer Natur nach auch hier eine theoretisch bedingte ist; nach der Erfahrung des täglichen Lebens ist nämlich auch hier zu unterstellen, daß zu irgendeinem, wenn auch noch so späten Zeitpunkt der Geschäftsabwicklung unmittelbarer Besitz an der Ware — auf C oder einen von dessen Rechtsnachfolgern (E, F, G usw.), spätestens aber auf den letzten Erwerber (Verbraucher) — übertragen wird [60]). Es zeigt sich also, daß sich die in Rede stehende Übertragungsform zu II c. im Grunde genommen keiner besonderen Eigenart erfreut, die ihr eine grundsätzlich abweichende Beurteilung zu sichern geeignet wäre [61]).

D. Das Ergebnis.

Mit der letzterwähnten Gestaltungsmöglichkeit sei die Darstellung der Auswirkung der bürgerlich-rechtlichen Erscheinungsformen von Erwerb und Übertragung unmittelbaren und mittelbaren Besitzes durch den Händler auf die Frage seiner Heranziehung zur Steuer zunächst abgeschlossen. Es handelt sich nunmehr darum, die einstweilen zurückgestellten Fälle, in denen die bisherige grundsätzliche Stellungnahme zu den aufgezeigten Problemen noch einer Vertiefung in der einen oder anderen Richtung bedarf [62]), an Hand der einschlägigen Rechtsprechung des RFH. einer eingehenden Prüfung zu unterziehen.

Zuvor sei das Ergebnis der bisherigen Untersuchungen an dieser Stelle kurz in folgenden Rechtssätzen zusammengefaßt:

---

[60]) Die auch hier ebenfalls denkbaren Ausnahmefälle, in denen die Bedingung entfallen könnte, bleiben entsprechend den früheren Ausführungen ohne praktische Bedeutung (cf. oben Seite 42, Seite 44).

[61]) Eine ganz andere Frage ist die, ob der Erwerber mittelbaren Besitzes durch Besitzkonstitut (Erwerbsform zu I c.) — im obigen Falle C und vielleicht auch E, F usw. — das Privileg für sich in Anspruch nehmen kann; cf. oben Anm. 45.

[62]) Bezüglich des Erwerbes unmittelbaren Besitzes durch den Händler sind hierbei zwei Gruppen von Fällen zu unterscheiden: soweit sich der Erwerb im Normalwege des § 854 Abs. 1 des BGB. vollzieht, bleibt es eine offene Frage, ob die besondere Eigenart des einzelnen Falles eine Abweichung von dem Grundsatz unveränderter Übernahme des zivilrechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" auf das umsatzsteuerrechtliche Gebiet der Befreiungsvorschrift rechtfertige (cf. hierzu unten § 5); für den Fall des Besitzerwerbes im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. bleibt generell die Frage zu klären, ob jener Grundsatz überhaupt Anwendung finden könne (cf. unten § 6). Bezüglich des Erwerbes mittelbaren Besitzes durch den Händler erscheint nur noch die Frage nach der Auswirkung des Erwerbes durch Besitzkonstitut — oben Anm. 45 und 61 — zweifelhaft (cf. unten § 7). Die Sonderfälle reiner Beförderung endlich — sowohl durch einen selbständigen Beförderungsunternehmer als auch durch den Händler selbst — stellen einen in sich abgeschlossenen Fragenkomplex dar und sind schon aus diesem Grunde in einem besonderen Abschnitt näher zu behandeln (cf. unten Kapitel III).

1. Unbedingt umsatzsteuerpflichtig — also kein „reiner" Händler im Sinne des Privilegs — ist, wer in Abwicklung eines Umsatzgeschäftes
   a. den von ihm unmittelbar besessenen Gegenstand zu unmittelbarem Besitz auf den Erwerber, dessen Besitzdiener oder Besitzmittler überträgt,
   b. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu unmittelbarem Besitz auf den Erwerber, dessen Besitzdiener oder Besitzmittler überträgt, falls sein Besitzmittler den unmittelbaren Besitz auf Grund zuvor erfolgter Übergabe direkt von ihm herleitet,
   c. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand — unter Fortdauer unmittelbaren Besitzes auf seiten seines Besitzmittlers, der damit zu einem solchen des Erwerbers wird — zu mittelbarem Besitz auf den Erwerber überträgt, unter der Voraussetzung, daß der Besitzmittler den unmittelbaren Besitz in der zu 1 b. bezeichneten Weise von ihm herleitet,
   d. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu unmittelbarem Besitz auf den Erwerber, dessen Besitzdiener oder Besitzmittler überträgt, falls sein Besitzmittler den unmittelbaren Besitz, obwohl er ihn in Abweichung von 1 b. und c. nicht von ihm, sondern von dritter Seite erlangt hat, dennoch von ihm herleitet — sei es, daß der Händler in das zwischen dem Besitzmittler und seinem Rechtsvorgänger vereinbarte Besitzmittlungsverhältnis eingetreten ist, sei es, daß er ein solches Verhältnis erst begründet, indem er mit dem Besitzmittler einen besonderen Vertrag im Sinne der Befreiungsvorschrift abschließt —,
   e. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu Eigentum auf den Besitzmittler (durch brevi manu traditio) überträgt, falls dieser den unmittelbaren Besitz in der zu 1 b. oder d. bezeichneten Weise von ihm herleitet.
2. Bedingt umsatzsteuerpflichtig — praktisch aber ebenfalls kein „reiner" Händler im Sinne des Privilegs — ist, wer in Abwicklung eines Umsatzgeschäftes
   a. den von ihm unmittelbar besessenen Gegenstand durch Besitzkonstitut zu mittelbarem Besitz und Eigentum auf den Erwerber überträgt,
   b. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu mittelbarem Besitz in der Weise auf den Erwerber überträgt, daß sein Besitzmittler als Besitzmittler des Erwerbers im unmittelbaren Besitz verbleibt (1 c.), unter der Voraussetzung (1 d.), daß sein Besitzmittler den unmittelbaren Besitz — sei es auf Grund eines Eintritts in das zwischen dem Besitzmittler und seinem Rechtsvorgänger vereinbarte Besitzmittlungsverhältnis, sei es vermöge der Begründung eines solchen durch den Abschluß eines besonderen Vertrages im Sinne der Befreiungsvorschrift — von ihm herleitet.
3. Unbedingt umsatzsteuerfrei — also „reiner" Händler im Sinne des Privilegs — ist, wer in Abwicklung eines Umsatzgeschäftes

a. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu unmittelbarem Besitz auf den Erwerber, dessen Besitzdiener oder Besitzmittler überträgt, falls sein Besitzmittler den unmittelbaren Besitz nicht in der zu 1 b. oder d. bezeichneten Weise von ihm herleitet,
b. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand — unter Verbleiben des unmittelbaren Besitzes beim Besitzmittler — zu mittelbarem Besitz auf den Erwerber überträgt unter der gleichen Voraussetzung wie zu 3 a.,
c. den von ihm mittelbar besessenen Gegenstand zu Eigentum auf den Besitzmittler (durch brevi manu traditio) überträgt unter der gleichen Voraussetzung wie zu 3 a. und b.

§ 5.

Einzeltatbestände des Normalfalles von Erwerb unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 1 des BGB.

Nach der an früherer Stelle [63]) entwickelten Begriffsbestimmung des unmittelbaren Besitzes vollzieht sich sein Erwerb im Normalfalle des § 854 Abs. 1 des BGB. regelmäßig im Wege körperlicher Übergabe [64]) der Sache vom bisherigen Besitzer an den Erwerber; nur ausnahmsweise kann auf körperliche Berührung des Erwerbers mit der Sache verzichtet werden [65]), wie andererseits mit jeder Berührung dieser Art noch kein Erwerb unmittelbaren Besitzes verbunden zu sein braucht [66]). Das Fehlen einer einheitlichen bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung hat hiernach eine Reihe von interessanten, wenn auch praktisch nicht allzu häufigen Grenzfällen zur Folge, in denen bereits zivilrechtlich die Vorfrage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes durchaus zweifelhaft erscheint und nur unter Würdigung aller Umstände des einzelnen Tatbestandes zu entscheiden ist.

Der Erwerb unmittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht gilt, soweit er im Normalwege des § 854 Abs. 1 des BGB. erfolgt, grundsätzlich auch als Erwerb unmittelbaren Besitzes im Sinne der Befreiungsvorschrift, d. h. die spätere Übertragung des auf diese Weise erworbenen unmittelbaren Besitzes löst regelmäßig die Steuerpflicht des übertragenden Händlers aus. Indessen ist dieser Grundsatz einer unveränderten Übernahme der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift in der Rechtsprechung des RFH. nicht konsequent durchgeführt, vielmehr werden auf Grund der für die Auslegung der Steuergesetze allein maßgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise Abweichungen beider Begriffe von einander anerkannt. Die Existenz von Ausnahme- oder Grenzfällen, in denen ein Erwerb unmittelbaren Besitzes als nicht erfolgt, zumindest aber als zweifelhaft anzusehen ist, erstreckt sich hiernach nicht allein auf zivilrechtliches, sondern auch auf umsatzsteuerrechtliches Gebiet. Diese Verkoppelung beider Rechtsgebiete läßt es angebracht erscheinen, bei der nunmehr folgenden Untersuchung der Rechtsprechung, die sich

[63]) cf. Seite 30 ff., Seite 32.
[64]) cf. oben Anm. 10.
[65]) cf. oben Anm. 12.
[66]) cf. oben Anm. 13, 14, 15.

im Rahmen der vorliegenden Abhandlung naturgemäß nur auf die Besprechung einiger weniger, in der Praxis der Geschäftsabwicklung besonders häufig in Erscheinung tretender Beispielsfälle zu beschränken hat, von folgenden Gesichtspunkten auszugehen:

1. Wird ein nach bürgerlichem Recht zweifellos erfolgter Erwerb unmittelbaren Besitzes auch umsatzsteuerrechtlich als solcher behandelt [67])?
2. Wird ein gleicher Fall umsatzsteuerrechtlich — wirtschaftlich zu Recht oder Unrecht — abweichend beurteilt [68])?
3. Wird ein nach bürgerlichem Recht nicht erfolgter, zumindest aber zweifelhafter Erwerb unmittelbaren Besitzes umsatzsteuerrechtlich — wirtschaftlich zu Recht oder Unrecht — als erfolgt angesehen [69])?
4. Läßt ein gleicher Fall auch umsatzsteuerrechtlich den Erwerb unmittelbaren Besitzes als nicht erfolgt oder zweifelhaft erscheinen [70])?

Mit der vorstehenden systematischen Übersicht sind die sich bei Prüfung jedes einzelnen Falles der Praxis ergebenden Zweifelsfragen auf eine Formel gebracht, die auf relativ einfache Weise eine Lösung auch schwieriger Grenzfälle auf beiden Rechtsgebieten gestattet, selbst wenn sich deren Begriffe teils überschneiden, teils in Opposition zu einander treten.

A. Umkartierung und Verbringung der Ware auf das private Anschlußgleis des Händlers.

Unter dem Gesichtswinkel der vorstehenden Systematik sei zunächst der Fall der sogenannten Umkartierung betrachtet; in seiner reinsten Form [71]) fällt bei ihm dem Händler bereits zivilrechtlich ein Erwerb unmittelbaren Besitzes nicht zur Last [72]). Umsatzsteuerrechtlich, insbesondere mit Rücksicht auf das wirtschaftliche Kriterium der Steuerfreiheit, strengste Vermeidung der Übernahme der Ware in den wirtschaftlichen Machtbereich des Händlers, stellt der Tatbestand der Umkartierung in ihrer reinsten Form zweifellos einen typischen Fall reinen Handels dar, jedenfalls ist es in dieser Beziehung belanglos, ob die Ware vom Lieferanten des Händlers direkt an dessen Abnehmer geht [73]) oder ob sie noch während des Anrollens oder, wie hier, erst nach ihrem Eintreffen am Wohnorte des Händlers an den Abnehmer umgeleitet wird. Für die Frage der Anwendung des

[67]) Das geschieht im Regelfalle der Gleichstellung beider Begriffe.

[68]) So z. B. im Falle des Erwerbes unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB. (unten § 6) und in dem unten Seite 49 ff. ausführlich behandelten Urteil des RFH. vom 17. Oktober 1922 (unten Anm. 78).

[69]) So z. B. in dem unten Seite 61 ff. behandelten Fall der Vornahme von Montagearbeiten durch den Händler.

[70]) Diese Fälle entsprechen also im negativen Sinne denjenigen der Ziffer 1 (Anm. 67).

[71]) In seiner reinsten Form läßt sich der Fall der Umkartierung tatbestandsmäßig am besten in folgendem Beispiel veranschaulichen: A kauft eine Ware von D; er läßt die für ihn am Bahnhof angekommene Ware, ohne sie auf Lager zu nehmen, mit neuen Frachtbriefen an seinen Abnehmer C weitergehen.

[72]) Der unmittelbare Besitz bleibt hier ununterbrochen bei der Eisenbahnverwaltung, da insbesondere die Ausstellung neuer Frachtbriefe keinerlei dingliche Wirkung hat.

[73]) Dieser Fall wurde bereits oben Seite 21 als steuerfrei anerkannt.

Privilegs bietet dieser Fall mithin keine Schwierigkeiten [74]) und es erscheint daher nicht ohne weiteres verständlich, daß sich der RFH. überhaupt mit Fällen dieser Art zu befassen hatte.

Eine Erklärung hierfür gibt indessen der Umstand, daß der Sprachgebrauch der Wirtschaft den Begriff der Umkartierung zu einer Art Sammelbegriff gemacht und ihn auch auf solche Fälle angewandt hat, in denen bereits die zivilrechtliche Vorfrage nach dem Nichterwerb unmittelbaren Besitzes mehr oder minder zweifelhaft erscheint. So stützt sich beispielsweise in dem Falle, der dem Urteil des RFH. vom 31. März 1922 [75]) zu Grunde liegt, die Auffassung der Berufungsinstanz, die den Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler und damit dessen Steuerpflicht bejaht hatte, auf die Tatsache, daß er auf das ihm von der Eisenbahnverwaltung zur Verfügung gestellte Gleis außer den „umkartierten" Waggons auch solche rollen ließ, deren Inhalt nicht sofort weiterging, sondern mit bahnamtlicher Erlaubnis neben jenem Gleis gelagert wurde. Hier wird man der abweichenden Entscheidung des RFH.[76]) ohne Frage beitreten müssen, nach der das bloße Verbringen der Waggons auf ein bestimmtes Gleis zum Erwerb unmittelbaren Besitzes nicht ausreicht. Auch in diesem Falle ist die Eisenbahnverwaltung ununterbrochen unmittelbarer Besitzer der im Waggon befindlichen Waren geblieben. Nichts anderes ergibt auch die für die Frage der Besteuerung des Händlers maßgebende wirtschaftliche Betrachtungsweise dieses Falles [77]).

Zweifelhafter erscheint die zivilrechtliche Vorfrage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler nach dem Tatbestande des Urteils vom 17. Oktober 1922 [78]); allerdings ist auch in diesem Falle jene Vorfrage vom erkennenden Senat verneint worden [79]), doch wird diese Beurteilung des Falles nach Ansicht des Verfassers den tatsächlichen Verhältnissen und ihren zivilrechtlichen Auswirkungen in mehr als einer Be-

---

[74]) Es handelt sich also um einen Fall zu Ziffer 4 der vorstehenden Systematik.

[75]) cf. Urteil des RFH. — V A 262/21 — vom 31. März 1922 (Sammlung Bd. 9 Seite 34).

[76]) Der entscheidende Senat stellt hierbei in erster Linie darauf ab, daß sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Anweisung an die Bahnverwaltung, den Waggoninhalt an den im neuen Frachtbrief bezeichneten Abnehmer weiterzuleiten, vollkommen erschöpft habe, daß er insbesondere keinerlei Abnahmehandlungen — Einlösung des Frachtbriefes, Öffnung des Waggons usw. — zu vertreten habe.

[77]) Auch hier handelt es sich also um einen Fall zu Ziffer 4 der vorstehenden Systematik.

[78]) cf. Urteil des RFH. — V A 70 22 — vom 17. Oktober 1922 (mitgeteilt in DStZ. 1922 Seite 1106); vom Normalfall der Umkartierung unterscheidet sich der Tatbestand dieses Urteils in folgenden Punkten: der Beschwerdeführer löst zunächst die die Ware begleitenden Frachtbriefe ein, läßt sodann die Ware von seinen Angestellten auf der Laderampe des Bahnhofes mit neuen Anhängezetteln versehen und veranlaßt dann erst vermittels der Ausstellung eines neuen Frachtbriefes die Weitersendung der Ware an seinen Abnehmer.

[79]) Unbedingt läßt die Darstellung des Falles a. a. O. S. 1106 nicht erkennen, ob bei seiner Beurteilung nicht bereits eine Vermengung mit der Frage nach dem spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Besitzerwerb eingetreten ist.

ziehung nur ungenügend gerecht. Sie darf daher nicht unwidersprochen bleiben. Das gilt insbesondere in Bezug auf die im Urteil vertretene Anschauung, die Eisenbahnverwaltung habe bis zu der geschilderten Tätigkeit des beschwerdeführenden Händlers den unmittelbaren Besitz am Beförderungsgute für dessen Absender, nach diesem Zeitpunkt für den Beschwerdeführer selbst ausgeübt; letzteres sei zwar auf Grund eines besonderen Vertrages im Sinne der Befreiungsvorschrift geschehen, der aber als Beförderungsvertrag für den Beschwerdeführer unschädlich sei. Die von diesem entwickelte Tätigkeit stelle keine Besitznahme des Frachtgutes dar, selbst wenn sie als Abnahme des Gutes der Bahn gegenüber gelten solle. Hiernach scheint der erkennende Senat dem Umstand, daß die Tätigkeit des Händlers hier über den Rahmen seines Tuns in den früher behandelten Fällen von Umkartierung wesentlich hinausgegangen ist, in Verbindung mit der Tatsache, daß der Händler vor der Entfaltung dieser Tätigkeit den Frachtbrief eingelöst hatte, eine allzugeringe Bedeutung beigemessen zu haben.

Was hierbei zunächst die Einlösung des Frachtbriefes anbelangt, so ergibt sich zivilrechtlich folgendes Bild: nach § 435 HGB. in Verbindung mit § 72 der Eisenbahnverkehrsordnung kann der Empfänger des Gutes „die durch den Frachtvertrag begründeten Rechte gegen Erfüllung der sich daraus ergebenden Verpflichtungen geltend machen“ [80]), er kann insbesondere von der Bahnverwaltung „die Übergabe des Frachtbriefes und die Auslieferung des Gutes“ verlangen. Die in diesem Sinne Zug um Zug gegen Bezahlung der Frachtkosten und Spesen erfolgende Übergabe des Frachtbriefes an den Empfänger stellt das dar, was in der Verkehrssprache als „Einlösung des Frachtbriefes“ bezeichnet zu werden pflegt. Der Begriff der Auslieferung des Gutes erschöpft sich nicht in demjenigen seiner Übergabe an den Empfänger: sie ist auch dann erfolgt, wenn der Empfänger das Gut nach Einlösung des Frachtbriefes einstweilen bei der Eisenbahn beläßt [81]). Diese übt dann allerdings den unmittelbaren Besitz für den Empfänger nicht mehr auf Grund des — in diesem Falle bereits erfüllten und erloschenen [82]) — Frachtvertrages aus, sondern auf Grund eines, wenn auch als nur stillschweigend geschlossen anzusehenden Verwahrungsvertrages [83]). Insofern bedürfen die vorgenannten Ausführungen des RFH. einer Richtigstellung [84]).

---

[80]) Insofern ist also der Frachtvertrag ein Vertrag zu Gunsten eines Dritten.

[81]) cf. Staub a. a. O. Anm. 9 zu § 429.

[82]) Der neue Frachtvertrag ist gemäß § 61 EisVO. erst dann geschlossen, wenn das Gut von der Eisenbahnverwaltung mit dem neuen Frachtbrief zur Beförderung angenommen ist; kein Erlöschen des Frachtvertrages tritt ausnahmsweise ein im Falle „bahnlagernden“ Gutes.

[83]) Wichtig vor allem für die Beschränkung der Haftung der Eisenbahn auf culpa in concreto; entsprechendes gilt für den Fall, daß die Auflieferung des Gutes zur Beförderung vor Einreichung des Frachtbriefes erfolgt, ein Fall, wie ihn § 64 EisVO. ausdrücklich vorsieht.

[84]) Für die nicht zivilrechtliche Frage nach der Umsatzsteuerpflicht des Händlers ist dieser Punkt allerdings unbeachtlich, da hier kein „besonderer“ Vertrag im Sinne des § 7 des UmsStG. gegeben ist; cf. oben Seite 39 ff.

Die vorstehend getroffene Feststellung erscheint im gegenwärtigen Zusammenhang aus folgendem Grunde bedeutsam: das geltende Zivilrecht bedient sich hier der Fiktion eines Verwahrungsvertrages als eines konstruktiven Hilfsmittels zu dem Zwecke, den zwischen Eisenbahn und Empfänger des Gutes auch nach Erlöschen des Frachtvertrages noch fortbestehenden besitzmäßigen Rechtsbeziehungen einen selbständigen rechtlichen Inhalt zu verleihen; das erscheint um so unbedenklicher, als der durch jene Fiktion getroffene Zustand seiner Natur nach regelmäßig nur von kürzester Dauer sein wird. Das fiktive Moment hat andererseits wieder zur Folge, daß bei der Beurteilung von Handlungen der Eisenbahnverwaltung als bloß fiktiven Verwahrers, soweit sie darauf hindeuten können, daß mit ihnen eine Aufgabe des unmittelbaren Besitzes zu Gunsten des fiktiven Hinterlegers vollzogen sei, und von Handlungen des letzteren, aus denen sich ein Erwerb unmittelbaren Besitzes ableiten ließe, ein wesentlich schärferer Maßstab angelegt werden muß, als das etwa bei Fortbestehen des alten oder bereits erfolgtem Abschluß des neuen Frachtvertrages der Fall sein würde. Trotzdem ist auch für den Fall jener Fiktion zuzugeben, daß nicht schon das bloße Verbringen des Waggons an die Laderampe des Bahnhofes als Besitzübertragungsakt im vorbezeichneten Sinne aufzufassen sei; zuzugeben ist unter der gleichen Voraussetzung ferner, daß in Fällen, in denen es sich um die Umkartierung eines ganzen Waggons handelt, die Herstellung der für den Erwerb unmittelbaren Besitzes erforderlichen tatsächlichen Beziehung des Händlers zur Ware[85]) auch dann verneint werden müßte, wenn der Händler an der Laderampe die etwa vorhandenen Herkunftsbezeichnungen des Waggons durch neue ersetzt; in diesem Falle wäre nämlich jene Beziehung des Händlers zum Waggoninhalt, wenn überhaupt vorhanden, so doch nur eine ganz außerordentlich lose, die gegenüber dem zwischen Bahnverwaltung und Waggoninhalt noch fortbestehenden Gewaltverhältnis — man denke an die verkehrsübliche Plombierung des Waggons — vollkommen in den Hintergrund tritt und nicht einmal zur Annahme von Mitbesitz auf seiten des Händlers ausreichen dürfte.

Anders im vorliegenden Falle; hier deutet nämlich der Umstand, daß die Anhängezettel der Ware durch neue ersetzt werden, offenbar darauf hin, daß es sich um Stückgüter handelt, die zum Zwecke jener Manipulation erst ausgeladen werden müssen. Der ganze Vorgang wird sich in der Praxis etwa folgendermaßen abspielen: der Händler begibt sich nach Einlösung des Frachtbriefes und Quittierung über das Gut an die Laderampe, läßt sich dort vom zuständigen Bahnbediensteten den Waggon öffnen und verbringt selbst oder durch seine Angestellten die Ware zur Vornahme der beabsichtigten Manipulation auf die Laderampe; unter Umständen mag er sich auch die Schlüssel zum Waggon haben aushändigen lassen[86]) und diesen selbst geöffnet haben. In beiden Fällen wird objektiv — das sub-

[85]) d. h. also einer Beziehung, die dem Händler nach der Verkehrsauffassung die Herrschaft über die Ware gewähren würde; cf. oben Seite 30 ff.

[86]) Über die zivilrechtliche Bedeutung einer Übergabe der Schlüssel cf. oben Anm. 13.

jektive Moment des Vorhandenseins natürlichen Übertragungs- und Erwerbswillens bei den Beteiligten ist unter allen Umständen zu unterstellen — nach der zivilrechtlich maßgebenden Verkehrsauffassung die Herstellung eines Gewaltverhältnisses im Sinne des § 854 Abs. 1 des BGB. und damit der Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler bejaht werden müssen. Zwar wird zur Wiedereinladung des Gutes nach erfolgter Umkartierung in der Praxis regelmäßig ein Bahnbeamter zugezogen werden, es erscheint aber nicht gerechtfertigt, hieraus den Schluß zu ziehen, daß der unmittelbare Besitz der Eisenbahnverwaltung an der Ware während der ganzen Dauer der geschilderten Manipulation ununterbrochen fortbestanden habe [87]), die Wiedereinladung in Gegenwart des Beamten und die Verschließung des Waggons durch diesen stellt vielmehr nichts anderes dar als einen neuerlichen Erwerb unmittelbaren Besitzes durch die Bahnverwaltung, d. h. eine vorzeitige Auflieferung des Gutes gemäß § 64 EisVO. oder eine Annahme im Sinne des § 61 EisVO.

Wird somit im vorliegenden Falle entgegen der Auffassung des erkennenden Senates des RFH. bereits die bürgerlich-rechtliche Vorfrage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den in der geschilderten Form umkartierenden Händler bejaht, so bedeutet das allerdings nicht ohne weiteres, daß man diese Frage auch umsatzsteuerrechtlich zu bejahen und demgemäß das Privileg des § 7 des UmsStG. als unanwendbar anzusehen habe. Es könnte vielmehr unter Berufung auf § 4 der AO. sehr wohl die Anschauung vertreten werden, daß die Dinge wirtschaftlich so zu beurteilen seien, wie sie der Senat bereits zivilrechtlich aufgefaßt wissen wollte [88]). In der Tat erscheint hier eine Abweichung von der zivilrechtlichen Gestaltung der Besitzverhältnisse dann geboten, wenn man die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Privilegs, den Zwischenhändler vor der Gefahr seiner Ausschaltung aus dem Wirtschaftsprozeß zu schüt-

---

[87]) Eine Stütze findet diese Auffassung in folgender Überlegung: würde etwa der Händler in dem Augenblick, in dem er oder seine Besitzdiener mit der Umkartierung beschäftigt sind, eines Postens der gleichen Ware für einen anderen Abnehmer bedürfen, ohne daß ihm dieser anderweitig zur Verfügung steht, so liegt es natürlich nahe, daß er sich in dringlichen Fällen vorerst der auf der Laderampe befindlichen Ware bedient und das entstandene Manko aus dem nächsten Eingang ersetzt oder seinem Abnehmer auf anderem Wege nachliefert. Fährt der Händler in einem solchen Falle die auf der Rampe liegende Ware ganz oder teilweise ab, um zunächst den eiligeren Auftrag auszuführen, so wird man wohl ernstlich nicht behaupten können, er habe sich damit gegenüber der Bahnverwaltung einer verbotenen Eigenmacht im Sinne des § 861 des BGB. schuldig gemacht, wie das bei ununterbrochener Fortdauer unmittelbaren Besitzes der Bahnverwaltung im Sinne des in Rede stehenden Urteils des RFH. zweifellos der Fall sein würde; es steht vielmehr außer Frage, daß der Händler hier zu eigenem Recht als unmittelbarer Besitzer (und Eigentümer) der Ware über diese verfügt hat.

[88]) Für den Fall, daß, was nach Anm. 79 nicht ganz klar ersichtlich ist, in dem hier behandelten Urteil nur über den umsatzsteuerrechtlichen Begriff des unmittelbaren Besitzes entschieden worden ist, erscheint die Begründung der dortigen Entscheidung mit der der Beförderung eingeräumten Sonderstellung nicht zwingend; diese Sonderregelung deckte nämlich bis 1927 Vorbereitungshandlungen der Beförderung nur insoweit, als sie durch den Besitzmittler, nicht auch durch den Händler selbst, vorgenommen wurden; cf. unten Kapitel III.

zen, in Betracht zieht. Die vom Händler im vorliegenden Fall entwickelte außergewöhnliche, volkswirtschaftlich durchaus nicht notwendige Tätigkeit stellt aber nichts anderes dar als eine Maßnahme des Selbstschutzes gegen eben die gleiche Gefahr [89]). Eine Heranziehung des Händlers zur Steuer hätte daher im vorliegenden Falle praktisch die Bedeutung, daß ein Selbstschutzakt des Händlers durch eine den gleichen Schutz bezweckende Rechtsnorm, statt von ihr gefördert zu werden, zu einem nicht geringen Teil illusorisch gemacht werden würde; ein gewiß unerwünschtes Ergebnis, das nach wirtschaftspolitischen Erwägungen eine Sonderbehandlung des vorliegenden Falles rechtfertigen dürfte [90]).

Für den Fall, daß die Umkartierung nicht auf bahneigenem Terrain, sondern auf einem privaten Anschlußgleis des empfangenden Händlers erfolgt, weist übrigens schon Lang [91]) mit Recht darauf hin, daß hier Zweifel über die Frage nach dem zivilrechtlichen Erwerb unmittelbaren Besitzes nicht bestehen können, und zwar auch dann nicht, wenn es sich um die Umkartierung ganzer unausgeladener Waggons handele. Dem wird man ohne Frage vom umsatzsteuerrechtlichen Standpunkt aus — unter Berücksichtigung des Begriffes des „wirtschaftlichen Machtbereiches" — beistimmen dürfen [92]).

Die von Lang angeschnittene Frage ist damit auch für die Fälle, in denen eine Umkartierung nicht in Betracht kommt, von erheblicher praktischer Bedeutung; denn aus ihrer Bejahung ergibt sich die Steuerpflicht des Gleisinhabers und Händlers auch dann, wenn er sich weiterhin überhaupt nicht — weder in eigener Person noch durch einen Besitzmittler, der nicht Spediteur ist — mit der Ware befaßt, wenn diese vielmehr seinen Abnehmern in seinem Auftrage durch einen selbständigen Beförderungsunternehmer zugeführt oder von ihnen selbst ausgeladen und abgeholt wird. In diesem Sinne ist vom RFH. in mehreren Urteilen entschieden worden, so z. B. in einem Urteil vom 23. Mai 1924 [93]) sogar für den Fall,

---

[89]) Der Händler hat nicht allein ein Interesse daran, seinen Lieferanten vor seinem Abnehmer geheim zu halten (cf. oben Seite 20), sondern auch daran, seinen Lieferanten in Unkenntnis über die Person seines Abnehmers zu lassen, um zu verhindern, daß der Lieferant von sich aus direkte Geschäftsverbindungen mit dem Abnehmer anknüpfte.

[90]) Es ist hiernach ein Fall zu Ziffer 2 der an früherer Stelle (oben Seite 48) gebrachten Systematik gegeben. Nach der bereits mehrfach gestreiften neuesten Rechtsprechung des RFH. auf dem Gebiete der reinen Beförderung durch den Händler selbst bedarf es heute der vorstehenden Argumentation nicht mehr, wenn die Ware — und das wird bei einer Umkartierung wohl nur ausnahmsweise nicht der Fall sein — im Augenblick des Besitzerwerbes durch den Händler bereits verkauft ist; anders früher, cf. Anm. 88.

[91]) cf. die Besprechung des Urteils des RFH. vom 31. März 1922 (Anm. 75) in der JW. 1922 Seite 147.

[92]) Andernfalls müßte auch in allen Fällen Steuerfreiheit gewährt werden, in denen die Ware ohne Zutun des Händlers in die von ihm beherrschten Räumlichkeiten verbracht wird.

[93]) cf. Urteil des RFH. — V A 406/23 — vom 23. Mai 1924 (Sammlung Bd. 14 Seite 30); Bejahung der Steuerpflicht eines Kohlengroßhändlers in folgendem Fall: der Händler läßt die für seine Abnehmer bestimmten Waggonladungen Kohlen von den Zechen zwar an deren Adresse senden, gleichzeitig aber durch

daß nach der hier allerdings unzutreffenden Behauptung des beschwerdeführenden Händlers dieser das Gleis seinen Abnehmern zur Abstellung der Waggons und zu deren Entladung leihweise zur Verfügung gestellt habe; wie in der Urteilsbegründung mit Recht ausgeführt wird, liegt in einem solchen Falle bürgerlich-rechtlich Mitbesitz des Beschwerdeführers und seiner Abnehmer am Gleis und damit auch am Inhalt der abgestellten Waggons vor. Erwerb und Übertragung unmittelbaren Alleinbesitzes wird aber im § 7 des UmsStG. nicht gefordert [94]).

Mit dem Falle der Überführung der Ware auf das Anschlußgleis des Händlers ist eine weitere typische Erscheinungsform der Geschäftsabwicklung im Zwischenhandel erörtert, wobei sich gezeigt hat, daß hier die umsatzsteuerrechtliche Auswirkung der tatsächlichen Vorgänge den Folgerungen, die bereits das bürgerliche Recht aus diesen Vorgängen zieht, voll und ganz entspricht. Im gegenwärtigen Zusammenhang ist es — ebenso wie bereits im Falle der Umkartierung — grundsätzlich ohne Belang, daß die Entscheidungen des RFH. auf diesem Gebiete, insoweit die Ware im Augenblick ihrer Verbringung auf das Anschlußgleis bereits verkauft war, mit Rücksicht auf die neueste Rechtsprechung des RFH.[95]) als überholt zu gelten haben, wie das in einem späteren Urteil vom 28. Februar 1928 [96]) ausdrücklich festgestellt wird.

B. Sonstige Befassung des Händlers mit der Ware.

Ein Gleiches gilt hinsichtlich der neuesten Rechtsprechung des RFH. in den nunmehr zu behandelnden Fällen sonstiger Befassung des Händlers mit der Ware, bieten sie doch, obwohl nach dem heutigen Stande der Rechtsprechung eine nicht geringe Anzahl von ihnen jetzt anders entschieden werden müßte, ein willkommenes Anschauungsmaterial für die in der vorliegenden Abhandlung allein zur Beurteilung stehende Abgrenzung des bürgerlich-rechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" von demjenigen des Umsatzsteuerrechtes.

Eine gewisse innere Verwandtschaft mit dem Falle der Umkartierung weist der Tatbestand auf, der dem Urteil des RFH. vom 12. Februar 1926 [97])

---

einen entsprechenden Zusatz auf den Frachtbriefen sein eigenes Anschlußgleis, dessen Bedienung ihm nach Vertrag mit der Eisenbahnverwaltung obliegt, als Ablieferungsort bestimmen.

[94]) cf. oben Seite 31 und Anm. 9.

[95]) cf. unten § 9.

[96]) cf. Urteil des RFH. — V A 798/27 — vom 28. Februar 1928 (RStBl. 1928 Seite 118); ebenso das Urteil des RFH. — V A 616/27 — vom 14. März 1928 (RStBl. 1928 Seite 128).

[97]) cf. Urteil des RFH. — V A 59/26 — vom 12. Februar 1926 (Sammlung Bd. 18 Seite 17): Steuerpflicht eines Händlers, in dessen Auftrag ein (unselbständiger?) Dritter nach Einlösung des Frachtbriefes den Waggon öffnet und seinen Inhalt prüft, in den Verteilungsvorgang aber nicht eingreift; Ausladen und Verteilung wird vielmehr von den Abnehmern selbst besorgt. — Die a. a. O. angestellten Erwägungen, ob die geschilderte Tätigkeit des Dritten über den Rahmen reiner Beförderung hinausgehe, sind nur für den Fall von Belang, daß es sich, was aus dem Tatbestand nicht klar ersichtlich ist, bei jenem Beauftragten um einen selbständigen Beförderungsunternehmer handelt; sie können im gegenwärtigen Zusammenhang außer Betracht bleiben.

zu Grunde liegt. Auch hier steht die Eisenbahn nach erfolgter Einlösung des Frachtbriefes zum Händler in dem seiner Natur nach nur fiktiven Verhältnis eines Verwahrers zum Hinterleger; auch hier ist auf Grund der Anlegung eines strengeren Maßstabes anzunehmen, daß der Händler mit der Öffnung des Waggons zivilrechtlich unmittelbaren Besitz an der darin befindlichen Ware erworben habe. Da für wirtschaftliche Bedenken, wie sie im Falle des Urteils vom 17. Oktober 1922 Platz griffen [98]), in diesem Falle kein Raum ist, so wird man mit dem Erwerb unmittelbaren Besitzes nach bürgerlichem Recht auch einen solchen nach Umsatzsteuerrecht, damit aber zugleich die Steuerpflicht des Händlers bejahen müssen.

Greift dagegen der Händler über seine eben geschilderte Tätigkeit hinaus selbst oder durch seine Angestellten aktiv in den Verteilungsvorgang ein, so ist es bereits zivilrechtlich eine Selbstverständlichkeit, daß er damit unmittelbaren Besitz an der Ware erwirbt und überträgt; das gleiche gilt auch für das Umsatzsteuerrecht, wie das der RFH. in einem früheren Urteil vom 14. März 1922 [99]) bezüglich eines Kohlengroßhändlers für die zweite Gruppe der dort entschiedenen Fälle ausdrücklich festgestellt hat.

Im Falle des Urteils vom 12. Februar 1926 erstreckte sich die Befassung des Händlers mit der Ware auf die Prüfung des Waggoninhalts auf dessen Vollständigkeit; weitere Erscheinungsformen solcher Befassung des Händlers mit der Ware sind die Fälle ihrer Besichtigung und Prüfung auf vertragsmäßige Güte. Zweifelsohne tritt der Händler in Fällen dieser Art in eine gewisse räumliche Beziehung zur Ware, meist — so z. B. stets im Falle der Entnahme von Proben — wird sogar eine körperliche Berührung des Händlers mit der Ware eintreten. Entwickelt der Händler die fragliche Tätigkeit zu einem Zeitpunkt, in dem, wie im Falle des Urteils des RFH. vom 22. Juli 1927 [100]), die Beförderung des Gutes noch nicht abgeschlossen ist, die Bahnverwaltung also noch auf Grund des Frachtvertrages unmittelbarer Besitzer ist, so erscheint die durch sie eingetretene Beziehung des Händlers zur Ware ihrer Natur nach als eine so wenig innige und auf die Dauer berechnete, daß bereits die zivilrechtliche Vorfrage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler selbst dann verneint werden muß, wenn seine Befassung mit der Ware eine vorherige Öffnung des Waggons erforderlich macht; sie ist insbesondere nicht geeignet, die bisherige Sachherrschaft der Eisenbahnverwaltung abzulösen und zu ersetzen, die vielmehr als die primäre weiterhin fortbesteht. Nichts anderes ergibt sich hier in Bezug auf die umsatzsteuerrechtliche Frage nach dem Übergang der Ware in den „wirtschaftlichen Machtbereich" des Händlers.

Grundlegende Voraussetzung für eine Entscheidung im vorstehenden Sinne ist, daß sich einerseits die Tätigkeit des Händlers in der Besichtigung

[98]) cf. oben Seite 52 ff.

[99]) cf. Urteil des RFH. — V A 142/21 — vom 14. März 1922 (Sammlung Bd. 9 Seite 51).

[100]) cf. Urteil des RFH. — V A 327/27 — vom 22. Juli 1927 (RStBl. 1927 Seite 194): Steuerfreiheit des Händlers, der ohne sonstige Befassung mit den hier in Frage kommenden von ihm eingeführten Fässern diese auf der Grenzstation gelegentlich ihrer zollamtlichen Behandlung lediglich besichtigt und auf ihre Beschaffenheit geprüft hat.

und Prüfung der Ware vollständig erschöpft und daß andererseits keine sonstigen gravierenden Momente, wie z. B. eine nach Einlösung des Frachtbriefes erfolgende Übergabe der Schlüssel, Öffnung des Waggons usw., vorliegen; vorauszusetzen ist ferner, daß von seiten des Händlers während der Dauer jenes Tuns keinerlei Verfügungen über die Ware getroffen werden, durch die auch nur mittelbar seine Beziehung zur Ware gegenüber der Sachherrschaft des eigentlichen Besitzers in den Vordergrund gerückt wird.

Die erste der vorgenannten Voraussetzungen ist beispielsweise nicht erfüllt in dem durch das Urteil des V. Senates vom 21. November 1924 [101]) entschiedenen Fall eines Kartoffelhändlers, in welchem zu der Besichtigung der von den Produzenten an die Bahn gebrachten Ware durch den Händler noch dessen Anwesenheit bei der Beladung des Waggons und der Umstand hinzutritt, daß die Kartoffeln mit Frachtbriefen, die auf seinen Namen lauten, zum Versand kommen [102]).

Im Gegensatz hierzu erkennt der gleiche Senat in einem Urteil vom 24. Juni 1927 [103]) auf Freistellung des Händlers von der Steuer. Das Urteil ist im Falle eines Getreidehändlers ergangen, der das von den verkaufenden Landwirten an die Kahnanlegestelle gelieferte Getreide auf Trockenheit und Marktfähigkeit untersuchen und außerdem nach Beendigung der Verladung die für den Empfänger bestimmten Durchschnittsproben entnehmen ließ. Beide Tätigkeitsformen haben nach Auffassung des RFH. keinen Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler zur Folge. Dem wird man auch in Bezug auf die Probenentnahme ohne Bedenken zustimmen können, da sie nur ein Mittel für die Prüfung der Vertragsmäßigkeit der Lieferung durch den Abnehmer des Händlers darstellt, in ihr mithin ebensowenig wie in der Prüfung selbst die Begründung von Sachherrschaft durch den Händler Ausdruck findet. Zweifelhaft könnte dagegen sein, ob nicht in dem tatbestandsmäßig festgestellten Umstand, daß die Ware auf Grund der Besichtigung und Prüfung teilweise endgültig zurückgewiesen, teilweise zunächst in den Speichern der Beschwerdeführerin eingelagert wurde, eine die Herstellung einer die bisherige absorbierenden tatsächlichen Beziehung offenbarende Verfügung des Händlers über die Ware zu erblicken sei. Soweit es sich hierbei um die in die Speicher des Händlers eingelagerten Teilmengen handelt, kommt dieser Frage um deswillen eine

[101]) cf. Urteil des RFH. — V A 64/24 — vom 21. November 1924 (RStBl. 1925 Seite 7).

[102]) Da die Urteilsbegründung nicht veröffentlicht wurde, läßt sich bedauerlicherweise nicht nachprüfen, ob der Senat bei seiner Entscheidung die bloße Besichtigung der Ware, losgelöst von den übrigen Umständen des Falles, als ausreichendes Tatbestandsmerkmal für den Erwerb unmittelbaren Besitzes angesehen hat oder ob er zur Bejahung jenes Erwerbes erst durch das Zusammenwirken der geschilderten Vorgänge bestimmt worden ist. Letzteres erscheint nach den bisherigen Ausführungen umso wahrscheinlicher, als der Händler zur Zeit der Besichtigung nicht einmal Eigentümer, etwa nach § 930 des BGB., der Ware gewesen sein dürfte. Für diese Annahme spricht auch die Betrachtung des folgenden Falles.

[103]) cf. Urteil des RFH. — V A 308/27 — vom 24. Juni 1927 (RStBl. 1927 Seite 183).

praktische Bedeutung nicht zu, weil hier von seiten des Händlers spätestens durch die Einlagerung unzweifelhaft unmittelbarer Besitz erworben wird. Indessen wird man auch in der Zurückweisung von Teilmengen durch den Händler nur einen Ausfluß seiner Besichtigungs- und Prüfungstätigkeit, eine obligatorische auf den Rücktritt vom Kaufvertrage gerichtete Willensäußerung des Händlers, keine dinglich wirkende auf vorherigem Besitzerwerb beruhende Verfügung über die Ware zu erblicken haben. Man darf daher auch hinsichtlich der Zurückweisung der Teilmengen der Rechtsauffassung des entscheidenden Senates ohne Bedenken beipflichten, d. h. die Unschädlichkeit jenes Vorganges bejahen [104]).

Mit der vorgenannten Entscheidung des V. Senates steht auch diejenige vom 12. August 1927 [105]) nicht in Widerspruch, wenn auch hier die Bejahung der Unschädlichkeit der Befassung des Stauers mit der Ware nicht so deutlich zum Ausdruck kommt; einerseits steht nämlich in dem daselbst behandelten Falle auf seiten des Stauers über die Besichtigung und Prüfung des Getreides hinaus eine Umschlagstätigkeit in Frage, andererseits bleibt es nach den Ermittlungen der Vorinstanzen dahingestellt, ob es sich bei dem Stauer tatsächlich um einen unselbständigen Angestellten der Beschwerdeführerin handelt.

Nunmehr sei auf den mit den bisherigen Tatbeständen innerlich verwandten Fall übergegangen, in dem die Ware, bevor sie vom Lieferanten in den Waggon verbracht oder vom Abnehmer aus dem Waggon entnommen wird, durch den Händler selbst oder einen seiner Angestellten verwogen worden ist. Auch für diesen Fall ist unter der Voraussetzung, daß dem Händler sonstige Befassungshandlungen nicht zur Last fallen, sowohl zivil- als auch umsatzsteuerrechtlich der Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler zu verneinen. Einen derartigen Fall, in welchem die zum Versand kommenden landwirtschaftlichen Produkte, wie Kartoffeln und Getreide, die von den Erzeugern direkt in die bereitstehenden Waggons verladen werden, zuvor vom Wiegemeister des Händlers verwogen werden, behandelt das Urteil des V. Senates vom 1. Dezember 1927 [106]); mit Recht bemerkt hier der Senat unter ausdrücklichem Hinweis auf die bereits erwähnten Urteile vom 24. Juni und 12. August 1927 [107]), daß die geschilderte Tätigkeit des Wiegemeisters lediglich ein Mittel zur Prüfung der Lieferung auf ihre Vertragsmäßigkeit darstelle, wodurch allein schon

---

[104]) Auf die bereits oben (Anm. 102 am Ende) angedeutete Frage, ob aus den Umständen des entschiedenen Falles auf den Abschluß eines Besitzkonstitutes zwischen dem Händler und den Landwirten geschlossen werden könne, durch welches der Händler mittelbaren Besitz am Getreide erlangt habe, ist in der Entscheidung nicht eingegangen; der Senat beschränkt sich auf den Hinweis, daß nach seiner früheren Rechtsprechung die Übertragung eines durch Besitzkonstitut erworbenen mittelbaren Besitzes eine Steuerpflicht des Händlers nicht auslöse, cf. unten § 7.

[105]) cf. Urteil des RFH. — V A 472/27 — vom 12. August 1927 (RStBl. 1927 Seite 215).

[106]) cf. Urteil des RFH. — V A 429/27 — vom 1. Dezember 1927 (RStBl. 1928 Seite 18).

[107]) cf. oben Anm. 103 und 105.

eine entsprechende Behandlung dieses Falles gerechtfertigt werde. Hieran ändere auch nichts der Umstand, daß den Lieferanten vom Wiegemeister Wiege- bezw. Lieferzettel ausgestellt worden seien. Greife dagegen der Wiegemeister, wie das in der Berufungsentscheidung behauptet worden sei, über seine vorbezeichnete Tätigkeit hinaus „helfend" und „mitwirkend" in den Beladungsvorgang ein, so sei aus solcher Tätigkeit je nach ihrem Umfange zu schließen, daß der Händler als Besitzherr des Wiegemeisters unmittelbaren Besitz erworben habe.[108]).

Mit der letztgenannten Einschränkung wird also hinsichtlich des Eingreifens des Händlers in den Sammlungs- und Beladeprozeß die in Bezug auf den Entlade- und Verteilungsvorgang getroffene Feststellung bestätigt, daß mit jeder derartigen Betätigung grundsätzlich ein Erwerb unmittelbaren Besitzes im Sinne beider Rechtssysteme verbunden sei; gelegentlich jener Feststellung wurde bereits auf das Urteil des RFH. vom 14. März 1922 verwiesen[109]), das im Falle eines Kohlengroßhändlers ergangen ist und dessen eingehende Besprechung im gegenwärtigen Zusammenhang um so wünschenswerter erscheint, als hier seitens des entscheidenden Senates gewisse Unterscheidungsmerkmale in Bezug auf die Abwicklung der getätigten Umsatzgeschäfte herausgearbeitet sind[110]), die nach ihrer jeweiligen Eigenart deren verschiedenartige steuerliche Behandlung rechtfertigen.

Hinsichtlich der tatbestandsmäßig festgestellten Kohlenlieferungen des Großhändlers unterscheidet das vorbezeichnete Urteil grundsätzlich insofern, als der einzelne Waggon zum Teil für einen einzigen Abnehmer, zum Teil aber für mehrere Abnehmer bestimmt ist. Was das fragliche Eingreifen des Händlers oder seiner Angestellten in den Entlade- und Verteilungsvorgang anbelangt, so liegt in dieser Beziehung eine den Senat bindende[111]) tatsächliche Feststellung der Berufungsinstanz vor, nach welcher der Beschwerdeführer in beiden Fällen die Kohlen selbst oder durch seine Angestellten am Bahnhof in Empfang genommen und den Bestellern zugeführt, damit aber zugleich unmittelbaren Besitz an den Kohlen erworben und durch dessen Weiterübertragung das Privileg der Steuerfreiheit verwirkt habe. Mit dieser Feststellung steht nun aber, wie der erkennende Senat mit Recht hervorhebt, eine vom Beschwerdeführer zu Protokoll gegebene, bei den Akten befindliche Schilderung der fraglichen Vorgänge in Widerspruch: nach ihr erfolgen nämlich die Lieferungen an die als Großverbraucher bezeichneten Abnehmer ganzer Waggons zum Teil in der Weise, daß

---

[108]) Aus diesem Grunde sah sich der Senat genötigt, das Berufungsurteil aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen, damit diese bestimmte Feststellungen darüber treffe, worin die von ihr behauptete „helfende" und „mitwirkende" Tätigkeit des Wiegemeisters eigentlich bestanden habe.

[109]) cf. oben Anm. 99.

[110]) Eine noch detailliertere Darstellung der im Kohlengroßhandel denkbaren Möglichkeiten einer Geschäftsabwicklung bringt deren Zusammenstellung nach dem Stande der Rechtsprechung bis zum Jahre 1926 in einem vom Zentralverband der Kohlenhändler Deutschlands e. V. im Einvernehmen mit dem RMF. herausgegebenen Merkblatt (abgedruckt bei Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts VII. Jahrgang 1926 Seite 327 ff.).

[111]) Nach § 267 der AO.

sich der Händler darauf beschränkt, jene Großverbraucher von der Ankunft des jeweils für sie bestimmten Waggons zu benachrichtigen, sei es, daß er das Ausladen und die Abfuhr den Abnehmern selbst oder ihren Beauftragten überläßt, sei es, daß er damit einen selbständigen Auslader bezw. Fuhrunternehmer beauftragt. Bei dieser Sachlage ist wie in den bisher behandelten Fällen bereits die zivilrechtliche Vorfrage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes zu verneinen. Was die Frage nach der Umsatzsteuerpflicht des Händlers anbetrifft, so bleibt nur im ersten Unterfalle zu prüfen, ob auf Grund wirtschaftlicher Erwägungen ein Erwerb unmittelbaren Besitzes im umsatzsteuerrechtlichen Sinne als erfolgt anzusehen sei. Indessen führt auch hierbei die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu keinem vom bürgerlichen Recht abweichenden Ergebnis; auch nach ihr kann nämlich hier von einem Eingreifen des Händlers in den Verteilungsvorgang und einer daraus resultierenden Übernahme des Waggoninhalts in seinen „wirtschaftlichen Machtbereich" keine Rede sein, wollte man nicht etwa für den Fall, daß dem Händler zur gleichen Zeit nicht nur ein einziger, sondern mehrere Waggons zu Lieferungszwecken zur Verfügung gestanden hätten, die Aussonderung des für den einzelnen Großabnehmer bestimmten Waggons und die Zuteilung des ausgesonderten Waggons als einen besonders gestalteten Verteilungsakt ansehen. Eine solche Konstruktion erscheint aber nicht tragbar [112]).

Ohne Bedeutung ist es, daß der Senat auch hier unter Aufhebung des Berufungsurteils die Sache mit Rücksicht auf das erwähnte Protokoll an die Vorinstanz zurückverwies [113]); jedenfalls wird dadurch, daß eine endgültige Entscheidung nicht getroffen ist, in keiner Weise der vorerwähnte Grundsatz berührt, daß jedes aktive Eingreifen des Händlers in den Entlade- und Verteilungsvorgang bezw. in den Sammlungs- und Beladeprozeß die Anwendung der Befreiungsvorschrift ohne weiteres ausschließe.

In mehreren Entscheidungen beschäftigt sich der RFH. schließlich noch mit einem Sonderfall von Verteilungstätigkeit, nämlich mit jenem, in welchem ein Verein oder eine Bezugsgenossenschaft im eigenen Namen Sammelsendungen für die Mitglieder bestellt, in Empfang nimmt und an die Mitglieder zur Verteilung bringt. In allen diesen Fällen wird entsprechend dem bürgerlichen Recht auch umsatzsteuerrechtlich die Frage nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes durch die Vereinigung [114]) bejaht, gleichgültig ob die Empfangnahme und Verteilung oder wenigstens deren Überwachung erfolgt durch den Vorstand [115]), ein sonstiges Mitglied [116])

[112]) cf. den oben Seite 51 dargestellten Fall einer Beseitigung von Herkunftsbezeichnungen beim Weiterversand ganzer Waggons.

[113]) Nach §§ 275, 267 Ziffer 1 der AO. (Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten).

[114]) In Erweiterung des bürgerlichen Rechtes kommt es hierbei nicht darauf an, daß die Vereinigung eigene Rechtspersönlichkeit besitzt; cf. oben Seite 12 ff.

[115]) cf. Urteil des RFH. — V A 79/21 — vom 15. November 1921 (mitgeteilt in StuW. 1922 Nr. 118).

[116]) cf. die Urteile des RFH. — V A 305/22 und V A 327/22 — vom 23. Juni und 4. Juli 1922 (RStBl. 1922 Seite 236).

oder einen Vertreter, Rechner oder dergleichen[117]); nichts anderes gilt auch für den Fall[118]), daß die an der Bestellung beteiligten Mitglieder sich auf bloße Anwesenheit am Bahnhofe beschränken, indem angenommen wird, daß sich der Verein hier durch sie habe vertreten lassen, ihre Bestellereigenschaft also gegenüber ihrer Eigenschaft als Vereinsmitglieder in den Hintergrund tritt.

Anders liegen wiederum die Fälle, in denen seitens des Vereins, der Bezugsgenossenschaft oder sonstigen Gemeinschaft ein Abschluß im eigenen Namen überhaupt nicht erfolgt ist; so beispielsweise im Falle des Urteils vom 14. Februar 1922[119]), in welchem der Vertrauensmann der Kohlen bestellenden Bahnbediensteten den Abschluß mit der Zeche in einer nach außen hin erkennbaren Weise im Namen seiner Auftraggeber getätigt hatte. Entsprechendes gilt für den Fall des Urteils vom 23. Juni 1922[120]), in dem der Verein die Ware im Namen seiner in der dem Auftrage beigefügten Bestellerliste verzeichneten Mitglieder bestellt hatte; in beiden Fällen liegt nämlich ein selbständiges Umsatzgeschäft auf seiten des Vertrauensmannes bezw. des Vereins überhaupt nicht vor, ihr etwaiges Eingreifen in den Verteilungsvorgang erfolgt daher gar nicht in Abwicklung eines Kettengeschäftes im Sinne der Befreiungsvorschrift.

Im übrigen sei auch an dieser Stelle darauf hingewiesen, daß in den vorerwähnten Fällen die Steuerpflicht des Kohlengroßhändlers, des Vereins oder der Bezugsgenossenschaft nach dem neuesten Stand der Rechtsprechung in Bezug auf die reine Beförderung durch den Händler selbst nur noch ausnahmsweise nicht zu verneinen sein dürfte. Hinsichtlich der Beteiligung von Landwirten an Sammelbestellungen von Saatgut und anderen landwirtschaftlichen Bedürfnissen war bereits früher im Verordnungswege[121]) trotz Eingreifens der Bezugsgenossenschaft in den Entladungs- und Verteilungsvorgang deren Freistellung von der Steuer anerkannt worden[122]).

---

[117]) cf. Urteil des RFH. — V A 301/21 — vom 18. Januar 1922 (Sammlung Bd. 8 Seite 120); cf. ferner Urteil des RFH. — V A 279/22 — vom 11. Oktober 1922 (mitgeteilt im StuW. 1923 Nr. 214).

[118]) cf. das in Anm. 117 bezeichnete Urteil vom 18. Januar 1922.

[119]) cf. Urteil des RFH. — V A 259/21 — vom 14. Februar 1922 (RStBl. 1922 Seite 280).

[120]) cf. Urteil des RFH. — V A 113/22 — vom 23. Juni 1922 (Mrozek Kartei UmsStG. 1919 § 1 Nr. 1, Satz 1, Rechtssatz 34).

[121]) cf. Artikel II § 7 der Verordnung über Vergünstigungen bei der Körperschaftssteuer und Umsatzsteuer vom 16. Januar 1925 (RGBl. I, Seite 4); 1926 übernommen in § 39 der Durchführungsbestimmungen zum UmsStG.

[122]) Vom Standpunkt einer zu erstrebenden steuerlichen Gerechtigkeit war diese Bestimmung, welche heute ebenfalls als durch die neueste Rechtsprechung des RFH. überholt zu gelten hat, durchaus zu begrüßen, da sie die steuerliche Schlechterstellung — durch Belastung mit einer Steuerquote mehr — des kleinen Landwirtes, der sich notgedrungen an Sammelbestellungen beteiligen mußte, gegenüber seinem kapitalkräftigen Berufskollegen, der in der Lage war, ganze Waggonladungen für sich zu beziehen, beseitigte.

C. Vornahme von Montagearbeiten und Herstellung einer Gesamtanlage durch den Händler.

Weitere in der Praxis der Abwicklung von Umsatzgeschäften häufig in Erscheinung tretende Sonderfälle einer Befassung des Händlers mit der Ware sind diejenigen, bei denen es sich um Umsätze von Maschinen und Apparaten handelt, die nach den Lieferungsbedingungen betriebsfertig abgeliefert werden müssen. Werden solche Umsatzgeschäfte in der Weise abgewickelt, daß der Händler Maschinen und Apparate, die sich bereits in betriebsfähigem Zustand befinden, vom Lieferanten direkt an den Abnehmer gehen läßt, so ist, da ein Erwerb und eine Übertragung unmittelbaren Besitzes dem Händler weder zivil- noch umsatzsteuerrechtlich zur Last fällt, ohne Frage ein Anwendungsfall der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. gegeben. Hieran vermag nach den früheren Ausführungen [123]) auch der Umstand nichts zu ändern, daß sich der Händler etwa durch Besichtigung und Prüfung der beim Besteller eingetroffenen Maschine von deren Betriebsfähigkeit überzeugt.

Anders würden die Fälle dieser Art dagegen dann zu beurteilen sein, wenn die Maschinen und Apparate in einem nicht betriebsfähigen Zustande beim Abnehmer anlangen, sondern es zu ihrer Versetzung in diesen Zustand oder zur Beseitigung von Mängeln noch gewisser Montagearbeiten des Händlers bedarf. Auch hier ist der Abnehmer mit der Entgegennahme der Ware in eine körperliche Beziehung zu ihr getreten, die ihn nach bürgerlichem Recht unzweifelhaft unmittelbaren Besitz erwerben läßt. Allerdings ist dieser Besitz des Abnehmers seiner Natur nach als ein nur vorläufiger anzusehen, den er in dem Augenblick, in dem sich der Händler selbst oder sein Monteur zur Vornahme der Montagearbeiten bei ihm einfindet, auf diesen überträgt. Jedoch hat man bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise dieser Fälle, wie sie für die steuerrechtliche Beurteilung maßgebend ist, entscheidendes Gewicht darauf zu legen, daß hier die Montagearbeiten vor der Abnahme der Maschine durch den Besteller und gerade zu dem Zweck erfolgen, sie dadurch erst abnahmefähig zu machen und damit die Erfüllung des zwischen Händler und Abnehmer geschlossenen Lieferungsvertrages zu ermöglichen. Überträgt daher der Händler oder sein Monteur nach Vornahme jener Arbeiten den unmittelbaren Besitz auf den Abnehmer und nimmt dieser nunmehr die Maschine ab, so erfolgt, wirtschaftlich gesehen, erst diese Übertragung im Sinne der Befreiungsvorschrift in Abwicklung eines zuvor abgeschlossenen Umsatzgeschäftes.

Das ergibt sich zwangsläufig aus einer wirtschaftlichen Betrachtung folgender Variation des vorgenannten Falles: hielte sich der Händler oder sein Monteur im Augenblick des Eintreffens der Maschine beim Abnehmer auf, leitete und überwachte er insbesondere deren Ausladung und begann er dann sogleich mit den Montagearbeiten, so könnte bereits zivilrechtlich von einem Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Abnehmer zunächst nicht die Rede sein, vielmehr ginge der unmittelbare Besitz hier erstmalig nach Vornahme der Montagearbeiten auf den Abnehmer über. Anders

[123]) cf. oben Seite 55.

stellt sich der oben behandelte Fall dar, in dem, wie erwähnt, unmittelbarer Besitz bürgerlich-rechtlich zunächst vom Abnehmer erworben wird; wollte man hier steuerrechtlich der zivilrechtlichen Gestaltung folgen, d. h. der zunächst geschaffenen Beziehung des Abnehmers zur Ware eine primäre Bedeutung insofern zuerkennen, als man den mit ihrer Herstellung begründeten Erwerb unmittelbaren Besitzes als in Abwicklung des Lieferungsgeschäftes erfolgt ansähe, so hieße das, diesen Fall in einer Weise — nämlich durch Abstellung auf den mehr oder weniger zufälligen Umstand, daß der Händler bei Ankunft der Maschine noch nicht beim Abnehmer anwesend ist — begünstigen, die durch eine Betrachtung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht gedeckt wäre. Gerade auf Grund solcher Betrachtungsweise erscheint es vielmehr gegeben, mit Rücksicht auf das beiden Fällen gemeinsame wirtschaftlich bedeutsame Moment, daß die Abnahme der Ware erst nach Vornahme der Montagearbeiten erfolgt, im einen wie im anderen Falle eine in Abwicklung eines Umsatzgeschäftes erfolgte Übertragung unmittelbaren Besitzes von seiten des Händlers und damit dessen Steuerpflicht zu bejahen [124]).

Wieder anders verhält es sich mit den Fällen, in denen die Maschinen, Apparate oder dergleichen zunächst in betriebsfähigem Zustand vom Lieferanten des Händlers an dessen Abnehmer gesandt und von diesem abgenommen und in Betrieb genommen werden, in denen sich aber später innerhalb der Gewährleistungsfristen Mängel zeigen, die durch Monteure des Händlers beseitigt werden. Wenn hier, was nur aus den Umständen des einzelnen Falles zu entnehmen ist, der Händler zivilrechtlich überhaupt unmittelbaren Besitz an den Maschinen usw. erwirbt, so geschieht das ebenso wie die spätere Übertragung dieses Besitzes auf den Abnehmer lediglich in Erfüllung der vom Abnehmer gestellten Gewährleistungsansprüche, nicht dagegen in Abwicklung des mit der Abnahme — wenn auch mangelhaft — erfüllten Umsatzgeschäftes. In Fällen dieser Art ist daher für eine Heranziehung des Händlers zur Umsatzsteuer nur insoweit Raum, als er für etwaige über den Rahmen seiner Gewährleistungspflicht hinausgehende Arbeiten besondere Vergütungen erhält, denn nur in Bezug auf diese Leistungen fällt dem Händler ein Erwerb und eine Übertragung unmittelbaren Besitzes zur Last.

Ganz anders sind noch die Fälle gelagert, in denen sich die Arbeiten des Händlers nicht auf eine Versetzung der beim Abnehmer fertig eingetroffenen Maschine in einen betriebsfähigen Zustand beschränken, in denen er vielmehr in den Räumlichkeiten des Abnehmers aus den von seinem Lieferanten an jenen direkt gesandten Maschinenteilen eine Maschine erst zusammenbaut oder in denen er Einzelmaschinen zu einer Gesamtanlage vereinigt. Hier liegt eine Umsatzkette im Sinne des § 7 des UmsStG. überhaupt nicht vor, weil die fertiggestellte Maschine bezw. Gesamtanlage nur aus dem zwischen Händler und Abnehmer, nicht schon

[124]) Im erstgenannten Falle findet damit der Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Abnehmer eine Beurteilung, die der Ziffer 3 der oben Seite 48 gebrachten Systematik entspricht; cf. oben Anm. 69.

aus dem zwischen Lieferanten und Händler geschlossenen Vertrage geschuldet wird, es somit an der Identität des umgesetzten Gegenstandes fehlt; in Fällen dieser Art ist daher ebenfalls kein Raum für eine Anwendung des Privilegs des § 7 des UmsStG. [125]).

Den im vorstehenden Zusammenhang entwickelten Gedankengängen, die in gleicher oder ähnlicher Form in zahlreichen Entscheidungen des RFH. [126]) zum Ausdruck gekommen sind, wird man nach den früheren Ausführungen ohne Bedenken beistimmen dürfen.

Von gleichmäßiger Bedeutung für alle bisher behandelten Fälle von Erwerb und Übertragung unmittelbaren Besitzes durch den Händler ist der Grundsatz, daß, wenn ihm in Ansehung eines Teiles einer von ihm umgesetzten Warenmenge eine im vorbezeichneten Sinne schädliche Befassung zur Last fällt, ihn diese Befassung nicht notwendig vom Genuß des Privilegs auch für die übrigen Sendungsteile ausschließt [127]). So wird beispielsweise nach dem bereits erwähnten Urteil des RFH. vom 1. Dezember 1927 [128]) dadurch, daß der Händler an einem Teil der an ihn gelangenden Waggon- oder Kahnladungen durch Verbringung auf sein Lager oder sonstige Befassung nach Art der vorstehend geschilderten unmittelbaren Besitz im Sinne des Privilegs erwirbt, oder dadurch, daß er den im Waggon verbliebenen Sendungsteilen andere seinem Lager entnommene Warenmengen hinzufügt, seine Steuerbegünstigung in Bezug auf die verbliebenen Teile der Sendung nicht berührt. Für den Fall der Zuladung waren ähnliche Erwägungen bereits in dem früheren Urteil des RFH. vom 24. Juni 1924 [129]) angestellt worden; ob bezüglich der Ausladung von Sendungsteilen für den V. Senat bei seiner Entscheidung vom 31. März 1922 [130]) entsprechende Gedankengänge maßgebend gewesen sind, läßt der daselbst geschilderte Tatbestand nicht deutlich erkennen, da aus ihm nicht zweifels-

---

[125]) Bis zu seiner letzten Konsequenz führt der RFH. diesen Gedankengang in dem Urteil — V A 258/29 — vom 15. November 1929 (RStBl. 1930 Seite 127) durch: Bejahung der Steuerpflicht des Händlers unter Abweichung von einer früheren Entscheidung — V A 558/26 — vom 19. November 1926 (Sammlung Bd. 20, Seite 103) in dem Falle, daß der Abnehmer die ihm von einem oder mehreren Lieferanten des Händlers direkt zugesandten Ofenteile mit eigenem Personal nach einem ihm vom Händler überlassenen Plan zu einem betriebsfähigen Ofen zusammensetzt; für diese Entscheidung wesentlich ist der Umstand, daß der Händler für den Ofen patentamtlichen Schutz genießt.

[126]) cf. die Urteile des RFH. — V A 3/21 — vom 11. Oktober 1921 (Sammlung Bd. 7 Seite 106; ergangen zu § 4 des alten UmsStG.), — V A 462/22 — vom 6. Dezember 1922 (RStBl. 1923 Seite 49), — V A 349/25 — vom 5. Februar 1926 (RStBl. 1926 Seite 146), vom 19. November 1926 (oben Anm. 125), — V A 688/27 — vom 21. Februar 1928 (RStBl. 1928 Seite 117), — V A 36/29 — vom 28. Juni 1929 (RStBl. 1929 Seite 501) und vom 15. November 1929 (oben Anm. 125).

[127]) Allerdings werden hier besonders hohe Anforderungen an die Nachweisungspflicht des Händlers für die Voraussetzungen der Steuerfreiheit gestellt werden müssen.

[128]) cf. oben Anm. 106.

[129]) cf. oben Anm. 103.

[130]) cf. oben Anm. 75.

frei ersichtlich wird, ob sich die teilweise Ausladung auf verschiedene Waggons oder auf den Inhalt nur eines einzigen Waggons bezieht[131]).

Damit sei die Darstellung der Geschäftsabwicklung durch Übertragung des unmittelbaren Besitzes von seiten des Händlers im Normalwege des § 854 Abs. 1 des BGB., die sich im Rahmen der vorliegenden Abhandlung naturgemäß darauf beschränken mußte, einen kleinen Ausschnitt aus der Fülle der vorhandenen Möglichkeiten solcher Abwicklung zu geben, abgeschlossen. Die behandelten Beispielsfälle dürften zur Genüge die Schwierigkeiten dargetan haben, die einer gerechten, den wirtschaftlichen Verhältnissen Rechnung tragenden Anwendung bereits des einfachsten, weil eindeutigsten Teiles der Befreiungsvorschrift in der Praxis entgegenstehen.

§ 6.

Der Sonderfall des Erwerbes unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB.

In dem bereits früher[132]) gestreiften Sonderfall des § 854 Abs. 2 des BGB.[133]) vollzieht sich der Erwerb unmittelbaren Besitzes dann im Wege bloßer Einigung des bisherigen Besitzers mit dem Erwerber, wenn der letztere „in der Lage ist, die Gewalt über die Sache auszuüben". Demgemäß bedarf es in einer Reihe von Fällen nicht der für die normale Erwerbsform des § 854 Abs. 1 des BGB. vorgesehenen Übergabe der Sache durch den bisherigen Besitzer an den Erwerber. Die Voraussetzung des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 2 des BGB., Erlangung der Möglichkeit freier Gewaltausübung durch den Erwerber, ist nicht an dessen körperliche Berührung mit der Sache — sei es in eigener Person, sei es in derjenigen seines Besitzdieners — gebunden, wenngleich eine solche nicht eben selten stattfinden wird[134]). Die typische Erscheinungsform des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 2 des BGB stellt vielmehr der Fall dar, daß der bisherige Besitzer den unmittelbaren Besitz an der Sache aufgibt und dann durch bloße Einigung dem Erwerber, ohne daß dieser hier selbst oder durch einen Besitzdiener mit der Sache in eine körperliche Berührung

[131]) Ein Gleiches dürfte sinngemäß auch in den letzterwähnten Fällen zu gelten haben, wenn der Händler etwa teils betriebsfertige Maschinen, teils Maschinen und Maschinenteile, aus denen er eine Gesamtanlage herzustellen übernommen hat, in einer Sammelsendung vom Lieferanten an den Abnehmer gehen läßt.

---

[132]) cf. oben Seite 37 und Anm. 62.

[133]) cf. oben Anm. 16.

[134]) Man denke hierbei an folgende Fälle:

a. der bisherige Besitzherr überträgt die Sache zu unmittelbarem Besitz auf seinen bisherigen Besitzdiener;

b. der bisherige Besitzherr weist im Einverständnis mit dem Erwerber seinen Besitzdiener an, fortan nur den Weisungen des Erwerbers Folge zu leisten;

c. der bisherige unmittelbare Besitzer wird vereinbarungsgemäß zum Besitzdiener des Erwerbers.

Wolff a. a. O. § 11 III 1 vertritt zu den Fällen a. und b. die Auffassung, daß der Besitzerwerb in ihnen nicht nach § 854 Abs. 2, sondern nach § 854 Abs. 1 des BGB. erfogt.

kommt, die Möglichkeit gewährt, ohne Behinderung von dritter Seite auf die Sache einzuwirken.

Wenn bei der Darstellung der Erwerbsfälle des § 854 Abs. 2 des BGB. ein Unterschied insofern gemacht wurde, ob der Erwerber zur Sache körperlich in Berührung getreten sei oder nicht, so geschah das bereits mit Rücksicht auf die im gegenwärtigen Zusammenhang zur Behandlung stehende Frage nach der Umsatzsteuerpflicht des Erwerbers bei späterer Weiterübertragung des auf die geschilderte Weise erlangten unmittelbaren Besitzes. Zivilrechtlich kommt dagegen der Gestaltung der körperlichen Beziehungen des Erwerbers zur Sache keinerlei Bedeutung zu: der Erwerber erlangt in jedem der vorgenannten Fälle unmittelbaren Besitz an der Sache, gleichgültig ob eine körperliche Berührung überhaupt nicht[135]) oder vor[136]), bei[137]) oder nach[138]) der Einigung mit dem bisherigen Besitzer erfolgte; im gleichen Sinne und damit im Sinne einer Bejahung späterer Steuerpflicht des Erwerbers müßte umsatzsteuerrechtlich für den Fall strenger Übernahme des zivilrechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift entschieden werden. Indessen kann von einer solchen strengen Übernahme keine Rede sein, vielmehr werden in Rechtsprechung und Literatur auf Grund wirtschaftlicher Erwägungen in mehrfacher Beziehung Abweichungen beider Begriffe von einander anerkannt. Auch im gegenwärtigen Zusammenhang ist daher zu prüfen, ob und in welchen der vorgenannten Unterfälle des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 2 des BGB. Zweck und wirtschaftliche Bedeutung der Befreiungsvorschrift eine von der des bürgerlichen Rechtes abweichende Bestimmung des umsatzsteuerrechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" zu rechtfertigen vermögen.

Der für die in der angedeuteten Richtung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzunehmende Prüfung der einzelnen Erwerbsfälle maßgebende Zeitpunkt ist im Gegensatz zum bürgerlichen Recht derjenige, in welchem der Händler den im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. erworbenen Besitz auf seinen Abnehmer überträgt; bei der wirtschaftlichen Betrachtung der Besitzverhältnisse ist daher auf diesen Zeitpunkt abzustellen. Hierbei tritt alsbald die grundlegende Bedeutung in Erscheinung, die der oben vorgenommenen Unterteilung der in Rede stehenden Erwerbsform je nach dem Bestehen oder Nichtbestehen körperlicher Beziehungen des Händlers zur Ware zukommt; für den Fall nämlich, daß sich die Ware im entscheidenden Augenblick der Weiterübertragung des unmittelbaren Besitzes auf den Abnehmer in der körperlichen Gewalt des Händlers befand — sei es, daß dies bereits zur Zeit des Besitzerwerbes der Fall war[139]), sei es, daß der Händler von der ihm gewährten Möglichkeit freier Gewaltausübung

[135]) Auf diese Möglichkeit, die im Falle der Dereliktion des Besitzers gegeben ist, wird später noch mehrfach eingegangen.

[136]) So regelmäßig im Falle a. der Anm. 134.

[137]) So regelmäßig in den Fällen b. und c. der Anm. 134.

[138]) So in den übrigen Fällen von Dereliktion, d. h. also soweit es sich nicht um Fälle der Anmerkung 135 handelt.

[139]) cf. den Fall der Anmerkungen 134 a. und 136.

gelegentlich der Einigung[140]) oder erst zu einem späteren Zeitpunkt[141]) Gebrauch gemacht hat —, ist wirtschaftlich betrachtet das bestehende Besitzverhältnis durchaus das gleiche, als wenn der Händler rechtlich den Besitz von vornherein im Normalwege des § 854 Abs. 1 des BGB. durch Übergabe erworben hätte. Wirtschaftlich gesehen liegen gewissermaßen zwei verschiedene Erwerbsvorgänge vor: der eine — rechtlich allein beachtliche — Vorgang schafft eine ihrer Natur nach nur lose Beziehung des erwerbenden Händlers zur Ware, der andere Vorgang, die Herstellung des körperlichen Gewaltverhältnisses, befestigt diese Beziehung zu einer normal gestalteten. Es ergibt sich hiernach zwangsläufig, daß sämtliche Unterfälle der vorerwähnten Art bei der Entscheidung darüber, ob der Weiterübertragung des im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. erworbenen unmittelbaren Besitzes generell eine Sonderstellung im Sinne einer Freistellung des Händlers von der Steuer zuzubilligen sei, außer Betracht zu bleiben haben; andernfalls würde man nämlich zu dem in Hinblick auf den Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit unerwünschten Ergebnis gelangen, daß in, wie dargelegt, wirtschaftlich durchaus gleichliegenden Fällen auf Grund rein rechtlicher Erwägungen zum Teil auf Steuerpflicht, zum Teil auf Steuerfreiheit zu erkennen wäre, wobei es dem Zensiten überdies ein Leichtes wäre, durch entsprechende rechtliche Gestaltung der Besitzverhältnisse schon im Augenblick des Erwerbes sich seiner späteren Steuerpflicht zu entziehen[142]).

Nach der bereits mehrfach erwähnten neuesten Rechtsprechung des RFH. auf dem Gebiete reiner Beförderung durch den Händler selbst würde seit Ende 1927 allerdings auch in einem Teil der vorgenannten Fälle Freistellung des Händlers von der Steuer erfolgen müssen, nämlich immer dann, wenn seine körperliche Berührung mit der Ware lediglich zum Zwecke ihrer Beförderung an den Abnehmer erfolgt. Indessen stellt dieser Fall keine umsatzsteuerrechtliche Besonderheit gerade der Erwerbsform des § 854 Abs. 2 des BGB. dar, unter dieser Voraussetzung müßte vielmehr die gleiche Folgerung auch im Normalfalle des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 1 des BGB. gezogen werden; dem Sonderfall der reinen Beförderung kommt daher im gegenwärtigen Zusammenhang eine grundsätzliche Bedeutung nicht zu.

Bei der wirtschaftlichen Prüfung der oben formulierten Frage hat man sich demnach auf die Unterfälle von Dereliktion des bisherigen Besitzers zu beschränken, soweit der Händler in ihnen bis zum kritischen Augenblick der Weiterübertragung des Besitzes in keinerlei körperliche Berührung mit der Ware gekommen ist. Es sind das die Fälle, in denen sich die Weiterübertragung des Besitzes ebenso wie dessen früherer Erwerb in der Form des § 854 Abs. 2 des BGB. vollzieht, und diejenigen, in denen sich der Händler zur Weiterübertragung der Person eines Besitz-

[140]) cf. die Fälle der Anmerkungen 134 b. und c. (137).
[141]) cf. die Fälle der Anm. 138.
[142]) Auch hier dürfte § 5 der AO. nur in ganz wenigen Ausnahmefällen eine Handhabe für die Heranziehung des Händlers zur Steuer bieten; cf. oben Seite 25.
[143]) So z. B. RG. in JW. 1919 Seite 130.

mittlers bedient. Auch im letztgenannten Falle würde jedoch eine der in Rede stehenden Erwerbsform eingeräumte Sonderstellung sich praktisch nur beschränkt auswirken, weil hier die Steuerpflicht des Händlers zwar nicht aus dem ersten, wohl aber aus dem zweiten Satz der Befreiungsvorschrift bejaht werden müßte, es sei denn, daß der Besitzmittler als reiner Beförderer im Sinne des zweiten Halbsatzes des zweiten Satzes anzusehen wäre. Das ursprünglich weite Feld der in der Praxis der Abwicklung von Umsatzgeschäften denkbaren Möglichkeiten der Weiterübertragung eines nach § 854 Abs. 2 des BGB. erworbenen unmittelbaren Besitzes durch den Händler hat damit in Bezug auf die Frage nach dessen Steuerfreiheit eine relativ enge Begrenzung gefunden: bis auf zwei scheiden alle diese Fälle als aus grundsätzlichen Erwägungen unstreitig steuerpflichtig aus. Für die nunmehr folgende Behandlung der beiden verbliebenen Fälle — Erwerb unmittelbaren Besitzes auf Grund von Dereliktion des Vorbesitzers und dessen im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. oder mit Hilfe eines lediglich als Beförderungsunternehmer fungierenden Besitzmittlers erfolgende Weiterübertragung — erscheint es zweckmäßig, an einen derart gelagerten Fall der Praxis anzuknüpfen.

Das klassische zivilrechtliche Musterbeispiel für den fraglichen Tatbestand des § 854 Abs. 2 des BGB. — Besitzerwerb auf Grund von Dereliktion des Vorbesitzers — bildet der Fall des Holzhändlers, der von einer Forstverwaltung oder einem Waldbesitzer geschlagenes, im Walde aufgestapeltes Holz kauft und den unmittelbaren Besitz daran ohne Herstellung eines körperlichen Gewaltverhältnisses im Wege bloßer Einigung mit dem Veräußerer erwirbt. Vorausbemerkt sei hierbei allerdings, daß nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts [143]) Kaufabschluß und bloße Überweisungserklärung noch nicht zum Besitzerwerb ausreichen, daß vielmehr verlangt wird, der Wille zur Aufgabe des unmittelbaren Besitzes und zur Verschaffung bezw. zum Erwerb der Möglichkeit freier Gewaltausübung müsse im Gebaren der Parteien einen sinnfälligen Ausdruck finden [144]). Diesem Erfordernis wird in der Praxis des Holzhandels meistens in der Weise genügt, daß dem Holzhändler von der Forstverwaltung oder dem Waldbesitzer Holzabfuhrscheine ausgestellt werden, durch die er in die Lage versetzt werden soll, sich bei der Abfuhr des Holzes aus dem Walde gegenüber den Organen der Forstverwaltung oder des Waldbesitzers als Besitzer des Holzes zu legitimieren. Für den vorliegenden Fall sei unterstellt, daß der Holzhändler in der geschilderten Weise zivilrechtlich unmittelbaren Besitz am Holze erworben habe; nach erfolgter Weiterveräußerung des Holzes durch den Händler vollzieht sich dann in den für die Frage seiner Besteuerung allein zweifelhaft gebliebenen Fällen der Besitzübergang auf den Abnehmer — der hier regelmäßig mit dem Eigentumsübergang zusammenfällt — auf folgendem Wege:

---

[144]) Man denke hierbei an die im Einverständnis mit dem bisherigen Besitzer erfolgende Aufstellung von Tafeln mit dem Namen des Erwerbers, Bestellung eines Hüters, Zeichnung des Holzes mit dem Firmenhammer des Erwerbers (a. A. Popitz II. Auflg. Bd. 1 S. 343) und ähnliche Vorgänge.

a. Der Händler überträgt den unmittelbaren Besitz am Holze genau so, wie er ihn zuvor erworben hat, d. h. im Wege bloßer Einigung nach § 854 Abs. 2 des BGB.[145]); allerdings bleibt es hier im Gegensatz zu dort ohne Bedeutung[146]), ob und wann der Abnehmer von der ihm durch den Händler verschafften Möglichkeit freier Gewaltausübung Gebrauch macht, ob er also das Holz selbst aus dem Walde abholt oder durch einen Besitzdiener oder Besitzmittler abholen läßt oder ob er es weiterhin im Walde beläßt, um den unmittelbaren Besitz daran auch seinerseits wieder im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. auf seinen späteren Abnehmer zu übertragen; oder

b. der Händler beauftragt mit der Abfuhr des Holzes an seinen Abnehmer einen selbständigen Dritten[147]), möglicherweise auch den Waldbesitzer, der ihm gegenüber lediglich die Beförderung des Holzes übernommen hat[148]).

Aus der Ablehnung einer strengen Übernahme des zivilrechtlichen Besitzbegriffes auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift ergibt sich die Notwendigkeit, über die Frage der Anwendbarkeit des Privilegs auf Zweifelsfälle nach Art der vorgenannten allein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden. Demgemäß ist nicht auf die durch reine Rechtskonstruktionen bedingte Eigenart des einzelnen Tatbestandes sondern auf dessen wirtschaftlichen Erfolg für den Zensiten abzustellen und insbesondere zu prüfen, ob unter dem Gesichtswinkel des eingetretenen Erfolges nach Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung der Befreiungsvorschrift anzunehmen ist, daß sie einen Fall dieser Gestaltungsform treffen wolle.

Bei der in der angedeuteten Richtung erfolgenden Prüfung sei von folgender Variation des obigen Beispielsfalles ausgegangen: angenommen, das Holz befinde sich bereits beim Kauf durch den Händler nicht im freien, jedermann zugänglichen Walde, sondern auf einer eingefriedigten Waldparzelle des Veräußerers oder eines beliebigen Dritten, so kann hier ohne Frage bereits zivilrechtlich von einem Erwerb unmittelbaren Besitzes nach § 854 Abs. 2 des BGB. durch den Holzhändler trotz etwaiger Willenseinigung keine Rede sein, da es an der wesentlichen Voraussetzung hierfür, der Möglichkeit freier Gewaltausübung durch den Händler, fehlt[149]); unmittelbarer Besitzer des Holzes ist vor und nach Kaufabschluß der Be-

[145]) Die Willenseinigung kann hier in verschiedener Form — z. B. durch Abänderung der Abfuhrscheine seitens der Forstverwaltung auf Antrag des Händlers oder, falls die Scheine auf den Inhaber lauten, durch deren bloße Übergabe an den Dritterwerber — zum Ausdruck kommen.

[146]) Soweit die Steuerbefreiung des Händlers, nicht die des Dritterwerbers, in Frage steht.

[147]) Die Besitzergreifung durch den Händler zum Zwecke reiner Beförderung bleibt hier außer Betracht; cf. oben Seite 66.

[148]) Zivilrechtlich wird hier der Dritte unmittelbarer, der Händler mittelbarer Besitzer, jedoch wäre bei strenger Übernahme der bürgerlich-rechtlichen Begriffsbestimmung auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift trotz deren Schlußsatz auf Steuerpflicht des Händlers zu erkennen; cf. die Ausführungen auf Seite 37 ff. zum Erwerbsfalle I a.

[149]) cf. den ähnlichen Fall RGZ. Bd. 74 S. 146.

sitzer der Waldparzelle, auf der sich das Holz befindet. Es sei weiter angenommen, daß im gegenwärtigen Parallelfall mit dem Holz wirtschaftlich in genau der gleichen Weise verfahren sei wie im oben bezeichneten Hauptfalle: ohne daß der Holzhändler zu irgend einem Zeitpunkt in eine körperliche Beziehung zum Holze getreten ist, fährt es sein Abnehmer vom Lagerort ab oder beläßt es daselbst — Fall a. — oder wird ihm das Holz durch einen vom Händler beauftragten selbständigen Beförderungsunternehmer zugefahren — Fall b. —. In beiden Unterfällen des Paralleltatbestandes vollzieht sich der Übergang des Holzes auf den Abnehmer rechtlich in ganz anderen Bahnen als in den entsprechenden Unterfällen zu a. und b. des hier zur Behandlung stehenden Haupttatbestandes.

Im Parallelfall a. ist eine Dereliktion seitens des Händlers schon um deswillen ausgeschlossen, weil er niemals unmittelbarer Besitzer des Holzes geworden ist. Handelt es sich bei dem Besitzer der Waldparzelle um einen beliebigen Dritten, so überträgt der Händler den von seinem Vormann nach §§ 870, 931 des BGB. erworbenen mittelbaren Besitz im gleichen Wege auf seinen Abnehmer, nämlich durch Abtretung des Herausgabeanspruches gegen den Parzellenbesitzer [150]). Sind dagegen Parzellenbesitzer und Vormann des Holzhändlers personengleich, so sind zwei in der Praxis der Abwicklung von Umsatzgeschäften dieser Art gleich häufige Fälle zu unterscheiden, je nachdem ein Übergang von Besitz und Eigentum überhaupt erfolgt ist oder nicht. Im letztgenannten Falle handelt es sich lediglich um eine Abtretung des obligatorischen Anspruches aus § 433 des BGB. auf Erfüllung des zuvor mit dem Parzellenbesitzer abgeschlossenen Kaufvertrages [151]). In Bezug auf den anderen Fall aber, daß nämlich der Parzellenbesitzer den Händler in Erfüllung seiner Verpflichtung aus dem Kaufvertrage durch Besitzkonstitut zum mittelbaren Besitzer und Eigentümer gemacht hat, mag einstweilen [152]) die Feststellung genügen, daß auch bei Weiterübertragung des auf diese Weise erworbenen mittelbaren Besitzes durch den Händler nach der Rechtsprechung des RFH. grundsätzlich auf Freistellung des Händlers von der Steuer zu erkennen ist [153]). In beiden Fällen wird übrigens die Steuerfreiheit des Händlers praktisch in keiner Weise durch die Frage berührt, ob bereits sein Abnehmer oder erst ein späterer Erwerber unmittelbaren Besitz am Holze erlangt [154]).

Zu keinem anderen Ergebnis führt auch die Betrachtung des Unterfalles b. des vorbezeichneten Paralleltatbestandes: soweit der Händler hier nicht schon bei der Weiterveräußerung mittelbaren — in Bezug auf seine Steuerpflicht aber auch hier regelmäßig unschädlichen — Besitz am Holze

---

[150]) Dieser Fall bleibt für den Händler regelmäßig unschädlich, cf. oben Seite 47 Ziffer 3 b.: Steuerpflicht des Händlers nur bei Abschluß eines besonderen Besitzmittlungsvertrages oder bei Eintritt in einen solchen.

[151]) Eine Lieferung im weiteren Sinne liegt freilich auch hier vor (cf. oben Seite 12), jedoch hätte auch in diesem Falle mangels jeglichen Besitzes auf seiten des Händlers zweifellos dessen Freistellung von der Steuer zu erfolgen.

[152]) Dieser Fall wird in einem späteren Abschnitt (unten § 7) ausführlich behandelt werden.

[153]) cf. oben Anm. 45.

[154]) cf. oben Seite 42 ff.

erworben hat, erlangt er ihn in dem Augenblick der Übernahme des Holzes durch den von ihm mit der Abfuhr beauftragten selbständigen Beförderungsunternehmer. Nach der Sonderbestimmung des letzten Halbsatzes der Befreiungsvorschrift vermag aber auch diese Weiterübertragung des mittelbaren Besitzes, obgleich er einem besonderen Vertrage entspringt, eine Steuerpflicht des Händlers nicht auszulösen.

Damit sei die Darstellung des nur hilfsweise konstruierten Parallelfalles abgeschlossen. Sie hat gezeigt, daß die Geschäftsabwicklung durch den Händler trotz ihrer verschiedenartigen rechtlichen Gestaltung dessen Steuerfreiheit regelmäßig unberührt gelassen hat. Nun ist aber, wie eingangs ausdrücklich unterstellt wurde, mit dem Holz hier wirtschaftlich in genau der gleichen Weise verfahren worden wie in dem in Rede stehenden Hauptfall; das gilt insbesondere im Hinblick auf den in beiden Fällen vom Händler angestrebten und auch tatsächlich eingetretenen wirtschaftlichen Erfolg: hier wie dort hat der Händler das Holz weder be- noch verarbeitet, noch in eigener Person oder in der eines Besitzdieners oder eines mit ihm durch besonderen Vertrag verbundenen Besitzmittlers [155]) in seinen wirtschaftlichen Machtbereich übernommen. Es entspricht daher nur dem Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit, wenn hinsichtlich des hier zur Behandlung stehenden Falles der Weiterübertragung eines im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. erworbenen unmittelbaren Besitzes [156]) auf Freistellung des Händlers von der Steuer erkannt wird, obwohl das nur in erweiternder Auslegung der Befreiungsvorschrift entgegen ihrem strengen Wortlaut geschehen kann. Es würde andernfalls dem Zensiten, der die für seine Besteuerung maßgebenden Vorgänge ausnahmslos unter dem Gesichtswinkel ihres wirtschaftlichen Erfolges zu beurteilen geneigt ist, nur schwer verständlich gemacht werden können, warum er in zwei für ihn in dieser Hinsicht durchaus gleichliegenden Fällen auf Grund rein juristischer Deduktionen eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erfahren sollte. Seine Heranziehung zur Steuer würde ihm stets als eine nach Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung der Befreiungsvorschrift nicht gerechtfertigte Härte erscheinen, die er — regelmäßig wohl mit Erfolg — unter Berufung auf § 4 der AO. und unter Hinweis darauf bekämpfen würde, daß der Gesetzgeber diese Härte, falls er sie bei Schaffung des Privilegs bereits vorausgesehen hätte, ohne Frage durch eine entsprechende Fassung des Wortlautes der Vorschrift vermieden haben würde.

Es erscheint daher nur begrüßenswert, daß sich der zuständige V. Senat des RFH. dafür entschieden hat, dem in Rede stehenden Fall eine steuerrechtliche Sonderstellung einzuräumen. Aus der Begründung des Urteils vom 11. Oktober 1921 [157]) ergibt sich, daß es vorwiegend Er-

---

[155]) Anders wäre zu entscheiden in den Fällen der Ziffer 1 d. und 2 b. der Seite 46; cf. oben Anm. 150. Der Sonderfall reiner Beförderung bleibe hierbei außer Betracht.

[156]) Und zwar in jeder seiner oben zu a. und b. bezeichneten Erscheinungsformen.

[157]) cf. Urteil des RFH. — V A 34/21 — vom 11. Oktober 1921 (Sammlung Bd. 7 Seite 85).

wägungen nach Art der oben bezeichneten — Gegenüberstellung mit dem vorerwähnten Parallelfall der Lagerung des Holzes an abgeschlossenem Orte — gewesen sind, die den Senat zu dieser seiner Stellungnahme veranlaßt haben. In einem früheren Urteil [158]), das gleichfalls die Frage der Besteuerung von Kettengeschäften im Holzhandel betraf, bot sich keine Gelegenheit, zu den Problemen Stellung zu nehmen, wie sie der für diesen Handelszweig typische Erwerb unmittelbaren Besitzes im Wege des § 854 Abs. 2 des BGB. aufrollt; wenn nämlich in dem dort entschiedenen Falle auf Steuerpflicht des Holzhändlers erkannt worden ist, so findet das seinen Grund darin, daß der Senat hier die Fuhrleute, die vom Händler mit der Abfuhr des Holzes aus dem Walde beauftragt waren, wenn auch nicht ausdrücklich, so doch dem Sinne der Entscheidung nach, nicht als seine Besitzmittler, sondern als seine Besitzdiener angesehen hat.

Es bedarf nunmehr noch eines Eingehens auf die Frage, ob im vorliegenden Falle des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 2 des BGB. jede Befassung des Händlers mit der Ware die ihm bei späterer Weiterübertragung des Besitzes zugestandene Steuerfreiheit in Fortfall bringt oder ob auch hier, entsprechend der für den Normalfall des Besitzerwerbes nach § 854 Abs. 1 des BGB. geltenden Regelung [159]), gewisse Erscheinungsformen solcher Befassung als unschädlich anerkannt werden können [160]). Zwischen beiden Erwerbsfällen besteht in dieser Beziehung ein grundlegender Unterschied insofern, als im Normalfall die Bejahung der Schädlichkeit des einzelnen Befassungsvorganges — Umkartierung, Besichtigung und Prüfung der Ware, Entnahme von Proben, Verwiegen (im Holzhandel: Nachmessen) usw. — davon abhängig zu machen ist, ob die dabei zur Entstehung gelangende Beziehung des Händlers zur Ware eine so innige und unmittelbare ist, daß sie als die primäre gegenüber der noch fortbestehenden des eigentlichen Besitzers angesehen werden muß; in dem hier besprochenen Erwerbsfall nach § 854 Abs. 2 des BGB. fehlt es dagegen nach erfolgter Dereliktion des bisherigen Besitzers an einer solchen Beziehung zwischen ihm und der Ware, die als Vergleichsmoment bei der Beurteilung der durch die Befassungshandlung erst geschaffenen Beziehung des Händlers zur Ware herangezogen werden könnte. Infolgedessen erweist es sich als notwendig, hier bei der Prüfung des einzelnen Vorganges einen schärferen Maßstab anzulegen, als es dort der Fall war: jede Befassung des Händlers mit der Ware — und zwar auch soweit sie im normalen Erwerbsfalle unschädlich bleiben würde — erscheint hier geeignet, das Band, das Händler und Ware bereits zivilrechtlich umschlingt,

[158]) cf. Urteil des RFH. — II A 74 — vom 11. März 1921 (RStBl. 1921 Seite 205); das Urteil bezieht sich, worauf in der Entscheidung vom 11. Oktober 1921 (oben Anm. 157) berichtigend hingewiesen wird, auf einen während der Geltungsdauer des UmsStG. von 1918 entstandenen Steuerfall.

[159]) cf. die in § 5 (oben Seite 47 ff.) dargestellten Fälle solcher Befassung.

[160]) Hierbei bleibe die Tatsache unberücksichtigt, daß nach der bereits mehrfach erwähnten neuesten Rechtsprechung des RFH. zur Beförderung der Ware durch den Händler selbst jede derartige Befassung, soweit sie sich als zur Durchführung der Beförderung notwendig erweist, eine Ausnahmestellung im Sinne ihrer Unschädlichkeit genießt.

fester zu knüpfen mit dem Ergebnis, daß die Ware vom Augenblick der Befassungshandlung an auch wirtschaftlich als in den Machtbereich des Händlers gelangt anzusehen ist. Damit ist aber regelmäßig eine spätere Steuerpflicht des Händlers begründet [161]).

§ 7.

Der Sonderfall des Erwerbes von mittelbarem Besitz und Eigentum nach § 930 des BGB. (durch Besitzkonstitut).

Bereits an früherer Stelle [162]) wurde der bürgerlich-rechtlichen Institution des Erwerbes von mittelbarem Besitz und Eigentum im Wege eines Besitzkonstitutes [163]) Erwähnung getan, ohne daß daselbst allerdings auf die im Hinblick auf diese Erwerbsform bestehenden umsatzsteuerrechtlichen Zweifelsfragen näher eingegangen wurde. Ausführlicher beschäftigte sich die vorliegende Abhandlung mit dem Begriff des Besitzkonstitutes bereits insoweit, als zu der steuerlichen Auswirkung zwar nicht des Erwerbes, wohl aber der durch den Händler gelegentlich der Abwicklung von Kettengeschäften vorgenommenen Übertragung des mittelbaren Besitzes auf diesem Wege Stellung genommen wurde [164]). Nunmehr gilt es, das in Bezug auf das Besitzkonstitut bei der Darstellung der einzelnen Erwerbsmöglichkeiten Versäumte [165]) nachzuholen: es handelt sich entsprechend der dortigen Fragestellung um eine Untersuchung darüber, ob die Weiterübertragung des vom Händler im Wege des § 930 des BGB. erworbenen mittelbaren Besitzes [166]) dessen Steuerpflicht zu begründen vermag.

Zur besseren Übersichtlichkeit der weiteren Ausführungen sei folgender der Praxis entnommener Beispielsfall gebildet: der Händler A kauft einen Posten Ware vom Fabrikanten B und läßt sie, da er ihrer vorerst nicht bedarf, nicht wie in den bisher behandelten Fällen bei sich selbst oder einem als sein Besitzmittler fungierenden selbständigen Dritten, sondern beim Veräußerer B lagern. A veräußert die Ware weiter an seinen Abnehmer C, der sie auch seinerseits wieder bei B beläßt, dort abholt oder dem sie durch B oder von B aus durch einen selbständigen Beauftragten

---

[161]) Aus der Rechtsprechung des RFH. ergibt sich in dieser Beziehung bisher nichts.

[162]) cf. oben Seite 35 Ziffer I c. und Anm. 45 und 61.

[163]) Die einschlägige Bestimmung des § 930 des BGB. lautet: „Ist der Eigentümer im Besitz der Sache, so kann die Übergabe dadurch ersetzt werden, daß zwischen ihm und dem Erwerber ein Rechtsverhältnis vereinbart wird, vermöge dessen der Erwerber den mittelbaren Besitz erlangt".

[164]) cf. oben Seite 36 Ziffer II b., Seite 44 ff.

[165]) Die ausführliche Behandlung dieser Möglichkeit in dem ihrem Wesen entsprechenden Zusammenhang (oben Anm. 162) ist hauptsächlich deswegen unterblieben, weil es sich dabei um die Beurteilung eines in sich abgeschlossenen Fragenkomplexes handelt und weil der Verfasser sich hier im Gegensatz zu den dort behandelten Erwerbsformen in grundsätzlichen Widerspruch zur Rechtsprechung des RFH. setzt.

[166]) Wobei es in Bezug auf die Steuerpflicht des Händlers gleichgültig bleibt, ob bereits der Abnehmer des Händlers unmittelbaren Besitz erwirbt oder ob er sich mit der Abtretung des Herausgabeanspruches begnügt, der dem Händler gegen seinen besitzmittelnden Veräußerer zusteht.

des A direkt zugefahren wird[167]). Das Verbleiben der Ware bei B setzt nicht notwendig einen zuvor erfolgten Erwerb von mittelbarem Besitz und Eigentum durch A voraus, vielmehr ist es durchaus denkbar, daß, falls im Kaufvertrage eine Lieferfrist vereinbart ist, im Augenblick des Weiterverkaufes der Ware an C die Erfüllung des ersten Kaufvertrages durch B noch aussteht[168]); in diesem Falle, in welchem dem A weder ein Erwerb noch eine Übertragung mittelbaren Besitzes zur Last fällt[169]), bleibt er unstreitig umsatzsteuerfrei.

Allerdings ist hierbei davon auszugehen, daß dieser Zustand — Ausstehen der dinglichen Erfüllung des Kaufvertrages — seiner Natur nach regelmäßig ein zeitlich begrenzter sein wird. Infolgedessen kann für den Fall, daß die Ware nach Ablauf der im Kaufvertrag zwischen A und B vorgesehenen Lieferfrist bei B verblieben ist, unter Umständen[170]) auch ohne die formellen Voraussetzungen des § 930 des BGB. auf das stillschweigende Zustandekommen eines der im § 868 des BGB. bezeichneten Vertragsverhältnisse und auf die ebenfalls stillschweigend erfolgte Willenseinigung von A und B über den Eigentumsübergang, damit aber zugleich auf den Erwerb von mittelbarem Besitz und Eigentum an der Ware durch A geschlossen werden. Für diesen Fall ist ebenso wie für den Normalfall — ausdrückliche Willenseinigung und ausdrücklicher Vertragsschluß zwischen A und B — die Steuerpflicht des Händlers A vorerst zweifelhaft.

Im vorliegenden Beispielsfalle sei unterstellt, daß A durch formgerechtes Besitzkonstitut Eigentümer und mittelbarer Besitzer der bei B verbliebenen Ware geworden sei, d. h. etwa dadurch, daß beide einen Lagervertrag geschlossen und sich über den Übergang des Eigentums an der Ware auf A geeinigt hätten. Von diesem Augenblick an besitzt B nicht mehr als unmittelbarer Eigenbesitzer sondern als unmittelbarer Fremdbesitzer und zwar leitet er als Besitzmittler des A sein Recht zum Besitz aus dem Lagervertrage von diesem direkt ab. Unter der letztgenannten Voraussetzung wäre für den Fall, daß nicht B, sondern ein beliebiger Dritter (D) die Funktionen eines Besitzmittlers für A ausübte, nach

---

[167]) Nach der neuesten Rechtsprechung des RFH. kann A dem C die Ware auch selbst zufahren, ohne dadurch grundsätzlich seiner Steuerfreiheit verlustig zu gehen.

[168]) Dieser Fall wurde bereits in anderem Zusammenhang gestreift; cf. oben Seite 69 und Anm. 151.

[169]) A erwirbt und überträgt hier lediglich den obligatorischen Anspruch aus § 433 des BGB. auf Erfüllung des zwischen ihm und B geschlossenen Kaufvertrages.

[170]) So insbesondere, wenn die Ware genehmigt und bezahlt war, cf. RG. in LZ. 1913 Seite 143, RG. Warn. 1916 Nr. 83; cf. ferner das in Anm. 33 und 34 zu Kapitel I erwähnte Urteil des RFH. vom 3. Oktober 1919. Nicht zulässig ist dagegen die Eigentumsübertragung durch abstraktes Besitzkonstitut, d. h. die bloße Vereinbarung zwischen Veräußerer und Erwerber, nach der der erstere den unmittelbaren Besitz behalten soll, cf. RGZ. Bd. 98 Seite 133, RG. Warn. 1910 Nr. 404, RG. in JW. 1913 S. 492, JW. 1915 S. 445, JW. 1927 S. 669; anders wenn sich die Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses aus mündlichen Nebenabreden der Parteien ergibt.

den an früherer Stelle [171]) gemachten Ausführungen zweifellos auf Steuerpflicht des A zu erkennen. Die Untersuchung des vorliegenden Falles gipfelt demgemäß in einer Prüfung der Frage, ob sich aus dem Wortlaut und, falls dieser eine eindeutige Lösung nicht zuläßt, aus Zweck, wirtschaftlicher Bedeutung oder Entwicklungsgeschichte der Vorschrift [172]) Anhaltspunkte dafür gewinnen lassen, daß dem B auf Grund seiner Doppeleigenschaft als Kontrahent des Kaufvertrages und als Besitzmittler eine Sonderstellung gegenüber einem an diesem Vertrage nicht beteiligten dritten Besitzmittler zuzubilligen sei, die ihrerseits wiederum für A ein Recht auf Inanspruchnahme von Steuerfreiheit in sich berge.

Was die Beantwortung der vorbezeichneten Frage aus dem Wortlaut der Befreiungsvorschrift anbelangt, so könnte man versucht sein, aus der vom Gesetzgeber gewählten Fassung — insbesondere aus einer Gegenüberstellung der Worte „Unternehmer" und „derjenige, welcher" — zu folgern, daß nach dem Willen des Gesetzgebers in der Tat nur die Übertragung des durch einen außerhalb der „Unternehmer"-Kette stehenden Besitzmittler vermittelten Besitzes dem Händler den Genuß des Privilegs entziehen solle [173]). Indessen ergeben sich aus dem Wortlaut der Vorschrift allein unbedingt zuverlässige Anhaltspunkte für die eine oder andere Auffassung um so weniger, als im Laufe der bisherigen Darstellung bereits mehrfach nachgewiesen wurde, daß die Fassung der Vorschrift auch in anderer Beziehung keineswegs allen nach der Praxis der Abwicklung von Kettengeschäften an sie zu stellenden Anforderungen gerecht wird; im hier fraglichen Falle lassen übrigens auch die Gesetzesmaterialien [174]) nicht eindeutig den Schluß zu, daß die vom Gesetzgeber gewählte Ausdrucksform nicht als reines Zufallsprodukt anzusehen sei, daß ihn vielmehr bei der Fassung der Vorschrift die Absicht geleitet habe, eine Sonderregelung zu Gunsten des durch Besitzkonstitut erwerbenden Händlers zu treffen.

Erscheint es hiernach nicht möglich, aus dem Gesetzestext allein einen zuverlässigen Fingerzeig für die Beantwortung der in Rede stehenden Zweifelsfrage im einen oder anderen Sinne zu gewinnen, so bedarf es als eines weiteren Hilfsmittels der Auslegung des Eingehens auf Zweck, wirtschaftliche Bedeutung und Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift. Nach den in früherem Zusammenhang [175]) gemachten Ausführungen läßt sich die wirtschaftliche Zweckbestimmung der Vorschrift dahin zusammenfassen, daß nach dem Willen des Gesetzgebers das Privileg der Steuer-

---

[171]) cf. oben Seite 46 Ziffer 1 d. und 2 b.; der Ausnahmefall reiner Beförderung durch den Besitzmittler bleibe auch an dieser Stelle außer Betracht.

[172]) Hilfsmittel der Auslegung nach § 4 der AO.; cf. oben Anm. 45 zu Kapitel I.

[173]) Diese Auffassung vertreten Kloß „Zum Zwischenhandelsprivileg im UmsStG." in DStZ. 1920/21 Seite 80 ff. (nach ursprünglich abweichender Ansicht gelegentlich der Besprechung des Gutachtens des RFH. vom 26. März 1920 (oben Anm. 48 und 49 zu Kapitel I) in DStZ. 1920 Seite 36 ff.) und der RFH. in seinem grundlegenden Urteil — V A 319/22 — vom 30. Juni 1922 (Sammlung Bd. 10 S. 88).

[174]) cf. Entwurf und Ausschußbericht des Gesetzes von 1919 (Drucksachen der Nationalversammlung Nr. 676 und 1753).

[175]) cf. oben Seite 10 ff.

freiheit nur dem „reinen" Händler zugute kommen solle, d. h. also jenem, dessen Tätigkeit sich im Abschluß von Lieferungsverträgen erschöpft, der aber nicht gelegentlich der dinglichen Erfüllung dieser Verträge — bei ihrer Abwicklung — die aus ihnen geschuldeten Gegenstände in seinen wirtschaftlichen Machtbereich übernimmt. Dieser wirtschaftliche Leitgedanke der Befreiungsvorschrift ist im Laufe ihrer Entwicklungsgeschichte der gleiche geblieben, nur der Begriff des „wirtschaftlichen Machtbereiches", der spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Ausdrucksform für das dingliche Verhältnis des Händlers zur Sache, hat einer Wandlung unterlegen: während er ursprünglich mit dem rechtlichen Begriff des Eigentums identifiziert wurde, erfuhr er im Jahre 1918 eine grundlegende Änderung dadurch, daß ihn § 4 des alten UmsStG. dem tatsächlichen Begriff des unmittelbaren Besitzes gleichstellte. Gegenüber der damit herbeigeführten Milderung der Steuerpflicht des Händlers trat bei der Neufassung der Vorschrift im § 7 des geltenden UmsStG. durch die in dessen zweitem Satz erfolgte Einbeziehung der Übertragung des mittelbaren Besitzes in den Kreis der steuerpflichtigen Vorgänge eine wesentliche Verschärfung zu Ungunsten des reinen Händlers ein[176]); indessen erfuhr auch diese Verschärfung noch im Augenblick ihres Eintritts eine nicht unwesentliche Abschwächung dadurch, daß der Begriff des mittelbaren Besitzes vor seiner Übernahme auf das Gebiet des Privilegs einer grundlegenden Modifikation unterworfen wurde: nicht jede Übertragung mittelbaren Besitzes durch den Händler sondern nur diejenige, bei welcher der Besitzmittler dem Händler durch einen „besonderen" Vertrag verbunden war, vermochte die Steuerpflicht des Händlers auszulösen[177]).

Die Gründe für jene in der Schaffung eines umsatzsteuerrechtlich qualifizierten mittelbaren Besitzbegriffes ausmündende Modifizierung wurden ebenfalls bereits an früherer Stelle[178]) ausführlich dargestellt: es galt, durch eine scharfe Trennung der Besitzverhältnisse von denen des Eigentums dem drohenden Rückfall in die „Kinderkrankheiten" des Privilegs vorzubeugen; als Mittel für diese Trennung diente dem Gesetzgeber die Abstellung auf die Existenz „besonderer", d. h. selbständiger vertraglicher Beziehungen zwischen mittelbarem und unmittelbarem Besitzer. Die Tatsache, daß die Neuregelung von 1919 in erster Linie den Zweck verfolgte[179]), den Fall zu treffen, in welchem es dem Händler bisher gelungen war, sich seiner Steuerpflicht dadurch zu entziehen, daß er zwischen sich und seinem Abnehmer einen selbständigen Besitzmittler einschob, dessen er sich zur Übertragung des unmittelbaren Besitzes auf den Abnehmer bediente[180]), berechtigt nach Ansicht des Verfassers nicht dazu, die Auswirkung der Neuregelung auch auf andere Fälle der gleichen besitzmäßigen Gestaltungsform einfach zu ignorieren.

---

[176]) cf. oben Seite 22 ff.
[177]) cf. oben Seite 24 ff.
[178]) cf. oben Seite 23 ff.
[179]) cf. den Entwurf von 1919 (Anm. 174) a. a. O. Seite 40; cf. ferner Anm. 40 zu Kapitel I.
[180]) Dieser Fall wurde oben Seite 22 ff. ausführlich behandelt.

Das gilt aber insbesondere in Bezug auf den hier fraglichen im Wege eines normalen Konstitutes erfolgenden Erwerb mittelbaren Besitzes durch den Händler; gerade in dem nach der Neuregelung von 1919 für die Bejahung der Steuerpflicht entscheidenden Punkte — Vorhandensein selbständiger vertraglicher Beziehungen zwischen ihm und dem Besitzmittler — entspricht nämlich der vorliegende Fall durchaus demjenigen, den die neue Vorschrift nach dem erklärten Willen des Gesetzgebers der Besteuerung unterwerfen sollte. Darüber hinaus stellt hier die Vereinbarung des Besitzmittlungsverhältnisses einen selbständigen rechtlichen Vorgang dar, der zusammen mit der Willenseinigung der Beteiligten den Eigentumsübergang überhaupt erst ermöglicht. Wesentlich erscheint ferner der Umstand, daß der zwischen A und B geschlossene Kaufvertrag im Augenblick des Eigentumsüberganges seine Erfüllung gefunden hat und demgemäß erloschen ist, die Unternehmereigenschaft des Veräußerers also gegenüber seiner nunmehrigen Besitzmittlereigenschaft völlig in den Hintergrund tritt[181]).

Gegenüber solchen Erwägungen vermögen etwaige Bedenken grammatischer Natur[182]) nicht durchzuschlagen: der Händler soll also nach Zweck, wirtschaftlicher Bedeutung und Entwicklungsgeschichte des § 7 des UmsStG. vom Genusse des Privilegs ausgeschlossen sein unter der Voraussetzung, daß dem einen der beiden Erfordernisse des § 930 des BGB. — Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses nach § 868 des BGB. oder, umsatzsteuerrechtlich gesprochen, Abschluß eines besonderen Vertrages im Sinne des zweiten Satzes der Vorschrift — ausdrücklich entsprochen worden ist[183]); in Bezug auf das andere Erfordernis des § 930 des BGB. — Willenseinigung der Parteien über den Eigentumsübergang — ist es dagegen für die Steuerpflicht des Händlers bedeutungslos, ob sie ausdrücklich erfolgt ist oder sich, wie das häufig der Fall zu sein pflegt, nur aus den Umständen ergibt.

Wird damit die Steuerpflicht des Händlers aus dem ersten Halbsatz des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift bejaht, so entspricht es nur der Billigkeit, daß dabei auch die im zweiten Halbsatz dieser Bestimmung vorgesehene Milderung zu Gunsten des Händlers Berücksichtigung findet. Es handelt sich um den noch ausführlich zu erörternden Sonderfall, daß der Besitzmittler dem Händler gegenüber lediglich die Beförderung des Gutes

---

[181]) Das erscheint besonders bedeutsam mit Rücksicht darauf, daß als für die Steuerpflicht des Händlers entscheidender Zeitpunkt nicht derjenige des Erwerbes, sondern derjenige der Übertragung des durch Besitzkonstitut erworbenen mittelbaren Besitzes in Betracht kommt; cf. den entsprechenden Hinweis oben Seite 65.

[182]) cf. oben Seite 74 und Anm. 173.

[183]) Die gleiche Auffassung vertrat ursprünglich auch Popitz in der II. Auflage seines Kommentars Bd. 1 Seite 337 ff. und in einer Abhandlung „Das Vorrecht des reinen Handels nach § 7 des UmsStG. und der Erwerb des Eigentums durch Besitzkonstitut" in DStBl. 1920/21 Seite 360 ff.; die dritte Auflage des Kommentars Seite 725 ff. (Anm. V 5 g zu § 7) läßt dagegen erkennen, daß Popitz, augenscheinlich unter dem Eindruck der inzwischen erfolgten Rechtsprechung des RFH., von seiner früheren Auffassung abgewichen ist, indem er nunmehr generell die Steuerfreiheit des durch Besitzkonstitut erwerbenden Händlers bejaht.

an den Abnehmer übernommen hat. Entsprechend der Definition des umsatzsteuerrechtlichen Begriffes der „reinen Beförderung“ [184]) würde im vorliegenden Falle nicht allein dann auf Freistellung des Händlers von der Steuer zu erkennen sein, wenn der mit dem Veräußerer nach § 868 des BGB. abgeschlossene Vertrag lediglich die Beförderung des Gutes an den Abnehmer zum Gegenstande hat, sondern auch dann, wenn der Veräußerer, ohne selbst zu befördern, nach dem Vertragsinhalt Pflichten übernimmt, die ihrer Natur nach auch nur mittelbar Beförderungszwecken zu dienen bestimmt sind [185]).

Der RFH. hat sich mit der in Rede stehenden Frage der Anwendbarkeit des Privilegs auf den Händler, der einen im Wege des § 930 des BGB. erworbenen mittelbaren Besitz auf seinen Abnehmer überträgt, erstmalig in dem bereits erwähnten Urteil vom 30. Juni 1922 [186]) befaßt. Die mit diesem Urteil eingeleitete Rechtsprechung auf dem hier fraglichen Gebiet vermag um so weniger zu befriedigen, als sich der erkennende V. Senat bei späterer Erörterung von Fällen gleicher Art ohne neuerliche Begründung der getroffenen Entscheidungen darauf beschränkt hat, auf seine im vorerwähnten Urteil zum Ausdruck gekommene Rechtsauffassung zu verweisen. Nun erscheint aber gerade der Tatbestand, der dem Urteil vom 30. Juni 1922 zu Grunde liegt, wenig geeignet, ihn, wie geschehen, zum alleinigen Ausgangspunkt der Entwicklung eines Rechtssatzes von der geschilderten Tragweite zu machen. Das gilt einmal im Hinblick darauf, daß es nach den Umständen des entschiedenen Falles bereits zivilrechtlich durchaus zweifelhaft bleibt, ob Besitz und Eigentum an den Bobinen durch Besitzkonstitut auf die beschwerdeführende Firma übergegangen ist [187]); das gilt aber ebensowohl mit Rücksicht darauf, daß es sich, falls ein nach § 930 des BGB. erfolgter Erwerb durch die Beschwerdeführerin bejaht wird, bei dem erforderlichen Besitzmittlungsverhältnis zwischen ihr und der Fabrikationsfirma um ein nur fiktives, aus den Umständen entnommenes Verhältnis handeln kann. In dem entschiedenen Falle stehen hiernach tatsächlich zwei Probleme zur Behandlung: dasjenige einer generellen umsatzsteuerrechtlichen Sonderbehandlung des Erwerbes durch Besitzkonstitut und, falls eine solche nicht anerkannt wird, dasjenige einer Determination des umsatzsteuerrechtlichen Begriffes des „besonderen Vertrages“. Wenn nun der erkennende Senat bei seiner Entscheidung zu dem an früherer

---

[184]) cf. unten § 8.

[185]) Man denke hierbei an eine vorübergehende Lagerung in Erwartung einer Beförderungsgelegenheit oder zum Zwecke der Zusammenstellung einer Sammelladung, an eine Zerlegung einer en bloc erworbenen Warenmenge zur Verteilung an verschiedene Abnehmer und ähnliche Vorgänge.

[186]) cf. oben Anm. 173: Steuerfreiheit einer Verkaufsgesellschaft, für die eine Fabrikationsgesellschaft Goldmundstücksbobinen herstellt und zum Versand bringt, wenn sich beide Firmen auch in demselben Geschäftshause befinden. Die Entscheidung wird aus dem bloßen Wortlaut der Vorschrift im Sinne der Ausführungen von Kloß a. a. O. Seite 80 ff. (Anm. 173) begründet.

[187]) Das wird z. B. von Soergel a. a. O. Anm. 4 zu § 930 unter ausdrücklicher Anziehung des Urteils des RFH. vom 30. Juni 1922 verneint.

Stelle als untragbar [188]) gekennzeichneten Ergebnis einer generellen Sonderbehandlung der Erwerbsform des § 930 des BGB. gelangte, so überhob er sich dadurch der Notwendigkeit, zu dem zweiten der vorgenannten Probleme Stellung zu nehmen. Die damit eingetretene Verlagerung der entscheidenden Momente erscheint umso bedauerlicher, als der RFH. hier, ebenso wie in den später entschiedenen gleichartigen Fällen, die ihm gebotene Gelegenheit zur Auslegung des Begriffes „besonderer Vertrag" ungenutzt vorübergehen ließ, eines Begriffes, der, wie bereits in früherem Zusammenhang angedeutet wurde [189]), auch heute noch dringend einer Klarstellung bedarf [190]).

Im vorliegenden Falle des Urteils vom 30. Juni 1922 hat freilich nach Ansicht des Verfassers auch aus dem Gesichtspunkte des „besonderen Vertrages" Freistellung der Verkaufsgesellschaft von der Steuer zu erfolgen [191]); denn die Fiktion eines Besitzmittlungsverhältnisses entsprang hier lediglich der Absicht, den durch den Eigentumsübergang auf die Verkaufsgesellschaft im Verein mit der Tatsache der Fortdauer unmittelbaren Besitzes auf seiten der Fabrikationsgesellschaft zur Entstehung gelangten Rechtsbeziehungen [192]) zwischen beiden Gesellschaften überhaupt erst einen rechtlichen Inhalt zu geben; bis dahin fehlte es nämlich jenen Beziehungen im Gegensatz zum Normalfalle an einer rechtlichen Selbständigkeit. Nichts anderes gilt auch in Ansehung des Herausgabeanspruches der Verkaufsgesellschaft gegen die Fabrikationsgesellschaft: auch er und damit der in ihm verkörperte mittelbare Besitz der Verkaufsgesellschaft entbehrt der rechtlichen Selbständigkeit. Er stellt vielmehr, wo nicht direkt, so doch auf dem Umwege über das fingierte Besitzmittlungsverhältnis, nur einen Ausfluß des erfolgten Eigentumsüberganges dar. Auch im vorliegenden Falle würde daher eine Heranziehung der Verkaufsgesellschaft zur Steuer zweifellos dem seit 1918 erkennbaren Grundprinzip der Vorschrift — Abstellung allein auf die Gestaltung der Besitzverhältnisse — widersprochen haben [193]).

Aber selbst bei abweichender Auffassung — Subsumierung der geschilderten fiktiven Vereinbarung im Sinne des bürgerlichen Rechtes unter den umsatzsteuerrechtlichen Begriff des besonderen Vertrages — wäre im konkreten Falle des Urteils vom 30. Juni 1922 eine Heranziehung des Händlers zur Steuer nicht gerechtfertigt; von den vom RFH. in Erwägung gezogenen Möglichkeiten der Fiktion eines Werk-, Verwahrungs- oder

[188]) Zwar nicht nach dem Wortlaut, wohl aber nach Zweck, wirtschaftlicher Bedeutung und Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift; cf. oben Seite 74 ff.

[189]) cf. oben Seite 39 ff.

[190]) Besonders interessant wäre hierbei die Stellungsnahme des RFH. zur Frage der Konversion gewesen; cf. oben Anm. 44.

[191]) Hierbei sei der an sich zweifelhafte (cf. oben Anm. 187) Erwerb von Eigentum und mittelbarem Besitz nach § 930 des BGB. als erfolgt unterstellt.

[192]) Die bisherigen, vertraglichen Beziehungen zwischen beiden Gesellschaften wären ja mit der Erfüllung des unterstellten Kaufvertrages erloschen.

[193]) cf. die entsprechenden Ausführungen zum Falle des Erwerbes durch Abtretung des Herausgabeanspruches oben Seite 23 ff. Die Übernahme der zivilrechtlichen Fiktion auf das Gebiet der Befreiungsvorschrift ist also nach deren Zweck und Entwicklungsgeschichte abzulehnen.

Versendungsvertrages bleibt nämlich diejenige eines Werkvertrages schon nach dem Grundsatz der Wahrung der Identität des umgesetzten Gegenstandes [194]) außer Betracht. Soweit aber ein erst nach Fertigstellung der Bobinen erfolgter Eigentumsübergang in Frage steht, ist anzunehmen, daß ihr Verbleiben im unmittelbaren Besitz der Fabrikationsgesellschaft seiner Natur nach regelmäßig eine vorübergehende Maßnahme zur Vorbereitung ihrer Ablieferung an die Abnehmer der Verkaufsgesellschaft darstellt. Nach der im Schlußsatz der Befreiungsvorschrift zu Gunsten der reinen Beförderung [195]) getroffenen Sonderregelung wäre demnach nicht allein für den Fall der Fiktion eines Versendungsvertrages sondern auch für den der Fiktion eines Verwahrungs- oder ähnlichen Verhältnisses auf Steuerfreiheit der Verkaufsgesellschaft zu erkennen.

Entsprechende Erwägungen dürften in den Fällen der bereits erwähnten Urteile des RFH. vom 24. Juni 1927 [196]) und vom 3. Juli 1928 [197]) zur Freistellung der beschwerdeführenden Händler von der Steuer führen; beide Fälle erscheinen nämlich, selbst wenn man in ihnen den von den Händlern erworbenen und übertragenen mittelbaren Besitz als durch „besondere" Verträge umsatzsteuerrechtlich qualifiziert ansehen würde, als durch den Schlußsatz der Befreiungsvorschrift ausreichend gedeckt, weil die von den Veräußerern nach der mit der Eigentumsübertragung bewirkten Erfüllung der zu Grunde liegenden Kaufverträge, d. h. also während der Dauer ihrer allein entscheidenden Besitzmittlereigenschaft, entfaltete Tätigkeit in beiden Fällen nur der Vorbereitung der Beförderung der Ware an die Abnehmer zu dienen bestimmt war.

Nicht zu befriedigen vermag dagegen die Freistellung des Händlers von der Steuer im Falle des Urteils des RFH. vom 29. April 1927 [198]), soweit sie unter Berufung auf die in Bezug auf die Erwerbsform des § 930 des BGB. getroffenen früheren Entscheidungen erfolgt. Mit Recht stellt der entscheidende Senat hier allerdings fest, die bloße Bezeichnung des Wagens durch den persönlich haftenden Gesellschafter der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft genüge bereits zivilrechtlich weder zur Annahme eines Besitzerwerbes durch die Gesellschaft nach § 854 Abs. 1 des BGB. noch zur Annahme eines solchen nach § 930 des BGB. Für den Fall also, daß sich nach erfolgtem Abschluß des Kaufvertrages außer jener Bezeichnung des Wagens tatbestandsmäßig keinerlei gravierende Momente in Bezug auf den Übergang von Besitz und Eigentum auf die Beschwerde-

[194]) cf. oben Seite 13 ff.

[195]) Darüber, daß sich dieser Begriff nicht in der bloßen Fortbewegung der Ware erschöpft, cf. oben Seite 77 und unten § 8.

[196]) cf. oben Anm. 103.

[197]) cf. oben Anm. 15.

[198]) cf. Urteil des RFH. — V A 892/ 26 — vom 29. April 1927 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 9): Steuerfreiheit einer Kommanditgesellschaft, die einen von ihr gekauften und im Gewahrsam des Veräußerers verbliebenen Lastkraftwagen an einen Dritten weiterverkauft. Die Übertragung des unmittelbaren Besitzes erfolgt vom Veräußerer der Kommanditgesellschaft direkt auf deren Abnehmer.

[199]) cf. oben Anm. 169.

führerin ergeben, besteht deren Steuerfreiheit ohne Zweifel zu Recht; denn hier erfolgt die Übertragung von Eigentum und Besitz durch den Veräußerer B unmittelbar auf den Erwerber A in Erfüllung des von der Beschwerdeführerin auf diesen übergegangenen obligatorischen Anspruches aus § 433 des BGB.

Indessen ist eine solche Form der Geschäftsabwicklung in der Praxis des Automobilhandels durchaus ungewöhnlich; sie wäre allenfalls dann denkbar, wenn bei der Vereinbarung von Leistung „Zug um Zug" der Käufer bis zum Augenblick des Weiterverkaufes noch keine Zahlung geleistet hätte. Ist der Wagen dagegen genehmigt[200]) und bezahlt, so entspricht es schon dem bürgerlichen Recht[201]), daß zu Gunsten des Käufers ein Erwerb von Eigentum und mittelbarem Besitz nach § 930 des BGB. vermutet werden kann[202]). Darüber hinaus besteht aber speziell im Automobilhandel die Gewohnheit, den Übergang von Eigentum und Besitz zum Gegenstand ausdrücklicher vertraglicher Vereinbarungen zu machen; die Gründe hierfür sind, zumal es sich wertmäßig in der Regel um größere Objekte handelt, in der wirtschaftlichen Interessensphäre beider Kontrahenten des Kaufvertrages zu suchen: beim Veräußerer wird beispielsweise der Gedanke an die durch den Gefahrübergang auf den Erwerber eintretende Beschränkung seiner Haftung bestimmend sein, vom Erwerber wiederum mag der Zweck verfolgt werden, sich auf diese Weise für den Fall eines Konkurses des Veräußerers ein Aussonderungsrecht am Wagen zu sichern[203]).

Es kann daher, wenn auch die Schilderung des Tatbestandes im Urteil vom 29. April 1927 diese Frage offen läßt, ohne Bedenken unterstellt werden, daß zwischen dem Veräußerer D und der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft ein ausdrücklicher, auf die Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses gerichteter Vertragsschluß[204]) erfolgt sei[205]). Dem im fraglichen Urteil behandelten Fall sei nunmehr derjenige gegenübergestellt, daß etwa die Beschwerdeführerin den Wagen nicht im Gewahrsam des Veräußerers beließe, sondern diesen anwiese, den Wagen einem selbständigen Dritten auszuliefern, mit dem sie im übrigen genau die gleichen auf die Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses gerichteten vertrag-

---

[200]) Daß eine „Abnahme" des Wagens erfolgt ist, wird im vorliegenden Urteil ausdrücklich festgestellt.

[201]) cf. oben Anm. 170.

[202]) Für diesen Fall wäre die Steuerpflicht der Kommanditgesellschaft aus dem Gesichtspunkte des „besonderen Vertrages" zweifelhaft; cf. oben S 78 ff.

[203]) Daneben erscheinen häufig feste Abmachungen über die Höhe der vom Erwerber zu zahlenden Vergütung und über die Verpflichtung des Veräußerers zur Wartung und Pflege des in seinem Gewahrsam verbleibenden Wagens wünschenswert.

[204]) Verwahrungsvertrag oder (möglicherweise durch Konversion zur Entstehung gelangtes) entsprechendes Vertragsverhältnis — Geschäftsbesorgung oder Auftrag.

[205]) Bezeichnenderweise ist im vorliegenden Falle nicht wie im Urteil vom 30. Juni 1922 vom „bloßen" Besitzkonstitut sondern vom Besitzkonstitut schlechthin die Rede.

lichen Vereinbarungen träfe, wie sie im Falle des in Rede stehenden Urteils als zwischen ihr und dem Veräußerer getroffen unterstellt worden sind. In beiden Fällen erlangt die beschwerdeführende Firma zivilrechtlich mittelbaren Besitz am Wagen, in beiden Fällen ist dieser Besitz als durch den Abschluß eines besonderen Vertrages umsatzsteuerrechtlich qualifiziert anzusehen. Dennoch tritt nach der Rechtsprechung des RFH. im ersten Falle Steuerfreiheit, im zweiten Falle dagegen Steuerpflicht der Kommanditgesellschaft ein: zweifellos ein Ergebnis, dem, falls es sich nicht etwa durch besondere, in der Veröffentlichung des dem Urteil vom 29. April 1927 zu Grunde liegenden Tatbestandes nicht zum Ausdruck gekommene Umstände rechtfertigen ließe, der Vorwurf einer gewissen Willkür nicht erspart bleiben kann [206]).

---

[206]) An seiner vorbezeichneten Rechtsauffassung hält der RFH. noch bis in die jüngste Zeit fest; cf. das bisher unveröffentlichte Urteil des RFH. — V A 128/29 — vom 2. August 1929: Steuerfreiheit eines Viehhändlers, der das bei den Landwirten gekaufte Vieh im Stalle der Veräußerer stehen ließ, bis es nach erfolgter Weiterveräußerung von den Abnehmern dort abgeholt wurde. In Bezug auf den gleichen Fall hatte sich schon früher der RFH. im V. UmsStMatErl. vom 28. August 1928 — III u. 7000 — Seite 63 Ziffer V für die Steuerfreiheit des Händlers ausgesprochen.

Drittes Kapitel.

Die dem Erwerb und der Übertragung mittelbaren und unmittelbaren Besitzes durch den Händler eingeräumte Ausnahmestellung, soweit sie im Rahmen „reiner Beförderung" stattfinden.

§ 8.

„Reine Beförderung" durch den Besitzmittler des Händlers.

Die gelegentlich der Neufassung der Befreiungsvorschrift im § 7 des geltenden UmsStG. erfolgte Einbeziehung der Übertragung des durch den Abschluß eines besonderen Vertrages qualifizierten mittelbaren Besitzes in den Kreis der steuerpflichtigen Vorgänge [1]) barg insofern eine Schwierigkeit in sich, als mit ihr auch die Fälle der Besteuerung unterworfen wurden, in denen der Händler die Dienste eines selbständigen Dritten in Anspruch nahm, der die Ware für ihn bei seinem Lieferanten in Empfang nahm und seinem Abnehmer zuführte, ja sogar die Fälle, in denen der Lieferant die Ware durch einen selbständigen Dritten im Namen des Händlers dessen Abnehmer zufahren ließ [2]). In allen diesen Fällen erwarb und übertrug nämlich der befördernde Dritte als Besitzmittler des Händlers den unmittelbaren Besitz an der Ware auf Grund eines besonderen Vertrages im Sinne des ersten Halbsatzes des zweiten Satzes der Befreiungsvorschrift; die Steuerfreiheit des Händlers hätte sich hiernach auf die Fälle beschränkt, in denen der Lieferant die Ware dem Abnehmer selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten zuführte, und auf diejenigen, in denen sie vom Abnehmer selbst oder von seinem Beauftragten beim Lieferanten abgeholt wurde.

Dieser nach Zweck und wirtschaftlicher Bedeutung der Befreiungsvorschrift unerwünschten Konsequenz beugte der Gesetzgeber noch im Augenblick der Neufassung der Vorschrift dadurch vor, daß er deren zweiten Satz durch einen zweiten Halbsatz ergänzte, nach welchem der Händler auch dann umsatzsteuerfrei sein sollte, wenn sein Besitzmittler ihm gegenüber „lediglich die Beförderung der Gegenstände übernommen hat" [3]). Nunmehr ist also in allen vorerwähnten Fällen gleichmäßig auf Freistellung

[1]) cf. oben § 3 C (Seite 22 ff.) und § 4 C (Seite 36 ff.).

[2]) Ein gleichartiger Fall (Versendung der Ware durch den Lieferanten des Händlers an dessen Abnehmer mit Frachtbriefen, die den Händler als Absender benennen) wurde bereits oben Seite 20 ff. ausführlich behandelt; zivilrechtlich erwirbt der Händler hier regelmäßig (Eigentum und) mittelbaren Besitz an der Ware (cf. oben Anm. 34 zu Kapitel I).

[3]) Grundsätzlich läßt die Fassung des zweiten Halbsatzes erkennen, daß der Gesetzgeber bei der Bestimmung des Begriffes der „reinen" Beförderung nicht auf das subjektive Moment der Zugehörigkeit des Besitzmittlers zu jener Gruppe von Unternehmern abstellt, die nach ihrer Stellung im Wirtschaftsleben ausschließlich oder doch überwiegend sich auf die Übernahme von Beförderungsleistungen beschränken (Spediteure, Frachtführer, Eisenbahnen), sondern auf das

des Händlers von der Steuer zu erkennen. Unter dem Gesichtswinkel der Determination des umsatzsteuerrechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" betrachtet ergibt sich aus dem ergänzenden zweiten Halbsatz eine neue Variante dieses Begriffes: unter der Voraussetzung, daß der zwischen Händler und Besitzmittler abgeschlossene Vertrag lediglich die Beförderung der Ware zum Gegenstande hat, wird die bürgerlich-rechtliche Trennung der Begriffe des unmittelbaren und des mittelbaren Besitzes in der gleichen Weise anerkannt, wie das schon beim umsatzsteuerrechtlich nicht qualifizierten mittelbaren Besitz der Fall war.

Der Wortlaut des zweiten Halbsatzes läßt vermuten, daß nur die Übernahme der Beförderung, nicht deren Ausführung durch den Besitzmittler des Händlers gefordert werde: angenommen, der Beförderungsunternehmer D habe sich dem Händler A gegenüber verpflichtet, die vom Veräußerer B übernommene Ware [4]) dem Abnehmer C zuzufahren, werde aber an der Ausführung der Beförderung dadurch gehindert, daß C die Ware zuvor bei ihm abholt, so bleibt auch ohne die Durchführung der Beförderung die Übertragung des unmittelbaren Besitzes von D auf C für den Händler A unschädlich [5]). Nun erscheint es allerdings verfehlt, in etwaigen Zweifelsfällen entsprechend dem Wortlaut der Vorschrift allein auf den Umfang der den befördernden Besitzmittler nach dem Vertragsinhalt treffenden Verpflichtung, nicht dagegen darauf abzustellen, ob die in Erfüllung dieser Verpflichtung entfaltete Tätigkeit praktisch über den Rahmen der Beförderung hinausgeht [6]). Auch aus diesem Gesichtspunkte, Betrachtung der vom Besitzmittler entwickelten Tätigkeit, wäre freilich im vorgenannten Beispielsfalle eine Heranziehung des Händlers zur Steuer um deswillen als sinnwidrig abzulehnen, weil hier der Besitzmittler die Ware nicht befördert, sondern sie nur zur Beförderung bereitstellt, also nicht mehr sondern weniger tut, als ihm ohne Schädigung des Händlers erlaubt ist.

Die hiernach in erweiternder Auslegung des Wortlautes der Befreiungsvorschrift allein entscheidende vom Besitzmittler des Händlers entfaltete Tätigkeit muß ausschließlich dem Zwecke der Beförderung der Ware an den Abnehmer zu dienen bestimmt sein. Der Begriff der „reinen" Beförderung, im Gesetzestext gekennzeichnet durch das Wort „lediglich", erschöpft sich nicht in dem Begriff der Fortbewegung der Ware, er umfaßt

---

objektive Moment, ob im konkreten Einzelfalle die Vertragspflichten des Besitzmittlers über die bloße Übernahme der Beförderung hinausgehen (Entsprechendes wurde bereits in Bezug auf den Begriff des „reinen" Handels oben Seite 10 ff. ausgeführt). Ein häufiger Fall steuerpflichtiger Geschäftsabwicklung ist z. B. der, daß der Händler bei einem Spediteur ein Auslieferungslager unterhält; cf. hierzu das Urteil des RFH. — V A 184/25 — vom 27. November 1925 (RStBl. 1927 Seite 323).

[4]) Der Fall, daß D den unmittelbaren Besitz an der Ware zuvor von A erlangt hat, scheidet als unbedingt steuerpflichtig auch in diesem Zusammenhang aus; cf. oben Seite 37 ff.

[5]) Das wird, allerdings in Bezug auf die Abholung vom Händler selbst, ausdrücklich anerkannt in den Urteilen des RFH. — V A 611/29 und V A 616/29 — vom 21. Oktober 1929 (Sammlung Band 26 Seite 85 und Seite 90).

[6]) Die vom Gesetzgeber gewählte Fassung läßt sich strukturell erklären aus der Verwendung des Ausdrucks besonderer „Vertrag" im ersten Halbsatz.

vielmehr regelmäßig auch solche Handlungen des Besitzmittlers, deren Vornahme ohne eine Beförderung im reinsten Wortsinne darzustellen, zur Vorbereitung und Durchführung einer solchen unerläßlich ist. Die Anerkennung derartiger Handlungen des Besitzmittlers als für den Händler unschädlich findet ihre äußerste Begrenzung immer dort, wo infolge der Tätigkeit des Besitzmittlers die Identität der Ware zerstört worden ist [7]).

Innerhalb der durch das Erfordernis der Wahrung der Identität gezogenen Grenzen lassen sich die fraglichen Handlungen des Beförderungsunternehmers in zwei Gruppen einteilen: die eine Gruppe umfaßt solche Vorgänge, die, ohne selbst eine Fortbewegung der Ware darzustellen, innerlich so eng mit dem Wesen des Transportes zusammenhängen, daß sie als ein Teil des Beförderungsvorganges anzusehen sind und demgemäß eine Steuerpflicht des Händlers nicht begründen; der zweiten Gruppe sind dagegen alle Vorgänge zuzurechnen, die, obwohl sie sich äußerlich — räumlich oder zeitlich — eng an den Transport anschließen. keine notwendigen Bestandteile des Beförderungsvorganges darstellen, sondern anderen Zwecken dienen und damit den Händler steuerpflichtig machen. Die Grenzen zwischen beiden Gruppen sind flüssig und eine Durchsicht der einschlägigen Rechtsprechung des RFH. ergibt, daß gewisse Vorgänge zunächst der zweiten, später dagegen der ersten Gruppe zugerechnet sind. Das Studium der Rechtsprechung des RFH. erscheint um so interessanter, als sich auf dem in Rede stehenden Sondergebiet die gleiche Entwicklungstendenz erkennen läßt wie auf dem Gebiete des Privilegs des § 7 des

---

[7]) cf. oben Seite 13 ff.; äußerste Grenzfälle in dieser Richtung behandeln neuerdings — freilich in Bezug auf die vom Händler selbst, nicht vom Besitzmittler ausgeübte reine Beförderungstätigkeit ergangen — folgende Urteile des RFH.:

A. (die Identität der Ware wird zerstört)

V A 392/28 vom 28. September 1928 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 29): Verpackung, wenn durch ihre besondere Eigenart die Ware zum Wiederverkauf im Kleinhandel hergerichtet wird (Markenartikel),

V A 171/29 vom 5. Oktober 1929 (Mrozek a. a. O. Rechtssatz 52): Brechen und Sortieren von Koks,

V A 268/29 vom 8. November 1929 (Mrozek a. a. O. Rechtssatz 58): Pressen von Heu zu Ballen,

V A 497/29 vom 22. November 1929 (Mrozek a. a. O. Rechtssatz 56): Abfüllen von Milch auf Flaschen,

V A 966/29 vom 7. Februar 1930 (RStBl. 1930 Seite 171): Pasteurisieren von Milch,

V A 621/29 vom 28. Februar 1930 (RStBl. 1930 Seite 210): Auspfunden von Tonnen- oder Faßbutter.

B. (die Identität der Ware bleibt erhalten)

V A 889/28 und V A 713/28 vom 14. und 21. Dezember 1928 (StuW. 1929 Nr. 325 und Mrozek a. a. O. Rechtssatz 34): Zerlegung von Tuchballen in einzelne Abschnitte,

V A 273/28 vom 25. Januar 1929 (StuW. 1929 Nr. 462): Nachsieben von Kohlen,

V A 417/28 vom 4. Januar 1929 (RStBl. 1929 Seite 100): Kühlen von Milch,

V A 197/29 vom 8. November 1929 (Mrozek a. a. O. Rechtssatz 61): Seihen von Milch.

UmsStG. als Ganzen: nach ursprünglicher Anlegung eines strengen Maßstabes tritt eine Milderung insofern ein, als sich im Laufe der Geltungsdauer der Vorschrift die Voraussetzungen lockern, unter denen dem Händler die Steuerbegünstigung des § 7 des UmsStG. auch dann gewährt wird, wenn die Tätigkeit des Beförderungsunternehmers über die bloße Fortbewegung der Ware hinausgeht. Eine ausführliche Darstellung der Fülle der in Bezug auf die vorbezeichnete Beförderungstätigkeit im weiteren Sinne ergangenen Urteile des RFH. würde über den Rahmen der vorliegenden Abhandlung hinausgehen; der Verfasser darf sich daher darauf beschränken, die geschilderte Fortentwicklung der Vorschrift an Hand eines besonders instruktiven Beispielsfalles darzutun.

Es handelt sich dabei um den Fall des Eingreifens des Beförderungsunternehmers in den Verteilungsprozeß, das notwendig immer dann erfolgt, wenn die von ihm übernommene Vertragsleistung in der Beförderung einer Warenladung nicht an einen einzigen Abnehmer, sondern an eine Mehrzahl von Abnehmern des Händlers besteht. Die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung einer Verteilungstätigkeit des Beförderungsunternehmers wurde erstmalig in dem bereits mehrfach erwähnten Urteil des RFH. vom 14. März 1922 [8]) aufgerollt; sie fand dabei eine Beantwortung im Sinne der Zurechnung verteilender Tätigkeit zur zweiten der vorgenannten Gruppen [9]). Nichts anderes ergibt sich auch aus der nächstfolgenden Entscheidung des RFH. vom 28. November 1922 [10]).

Indessen vermochte eine solche Lösung des Problems der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung einer verteilenden Tätigkeit des Beförderungsunternehmers nicht zu befriedigen. War es doch in jedem Falle dem Händler unschwer möglich, sich seiner Steuerpflicht dadurch zu entziehen, daß er den Spediteur beauftragte, nicht sämtliche Kisten, Ballen, Säcke usw. auf einmal, sondern jeweils nur den für den einzelnen Abnehmer bestimmten — zweckmäßigerweise bereits vom Lieferanten nicht als Sammelladung sondern als Einzelsendung abgehenden — Teil von ihnen auf sein Fuhrwerk zu übernehmen und abzurollen; ein ohne Frage unwirtschaftliches Verfahren, auf das die Befreiung abzustellen keineswegs in der Absicht des Gesetzgebers gelegen haben kann und das schon aus diesem Grunde einer Änderung der bisherigen Auslegung wünschenswert erscheinen ließ.

Bereits das Urteil des RFH. vom 9. März 1923 [11]) läßt eine Milderung der bisherigen strengen Beurteilung verteilender Tätigkeit des Beförde-

---

[8]) cf. oben Anm. 99 zu Kapitel II und Seite 58 ff.

[9]) Im Falle der Beförderung einer ganzen Waggonladung Kohlen an einen „Großverbraucher" blieb der Händler steuerfrei, im Falle der Abfuhr einer Waggonladung an mehrere Abnehmer trat dagegen Steuerpflicht des Händlers ein.

[10]) cf. Urteil des RFH. — V A 428/22 — vom 28. November 1922 (RStBl. 1923 Seite 49).

[11]) cf. Urteil des RFH. — V A 42/23 — vom 9. März 1923 (Sammlung Bd. 12 Seite 65): Steuerfreiheit des Händlers, wenn er seinem Spediteur beim Eintreffen der bereits in der Fabrik signierten Kisten eine Liste der Empfänger der Ware übergibt und dieser nichts weiter zu tun hat, als die Ware an Hand der Nummern der Kisten und der ihm übergebenen Liste den einzelnen Empfängern zuzurollen.

rungsunternehmers erkennen. Nach ihm geht solche Tätigkeit nicht mehr generell, sondern nur noch insoweit über den Rahmen reiner Beförderung hinaus, als sie sich nicht in einer bloß mechanischen, ohne eigene Willensbetätigung des Spediteurs erfolgenden Zuteilung der Ware an die Mehrzahl von Abnehmern erschöpft. Im Hinblick auf die vorgenannten Bedenken gegen den bisherigen Rechtszustand bedeutet die neuerdings eingetretene Einschränkung zweifellos einen begrüßenswerten Fortschritt. Auch sie konnte indessen noch nicht restlos befriedigen.

In diesem Zusammenhang ist es insbesondere interessant, daß der V. Senat den im Urteil vom 9. März 1923 entschiedenen Fall als Ausnahmefall behandelt wissen will und es ausdrücklich ablehnt, mit seiner bisherigen Rechtsprechung in Bezug auf die verteilende Tätigkeit des Beförderers grundsätzlich zu brechen. Wenn der Senat seine abweichende Stellungnahme gegenüber dem früheren Urteil vom 14. März 1922 damit begründet, der Fuhrunternehmer habe dort „einen für mehrere Abnehmer bestimmten Waggon Kohlen nicht nur abzufahren, sondern die Kohlen in kleineren Mengen auf die Abnehmer zu verteilen", so klingt diese Argumentation wenig überzeugend [12]) [13]); sie ist insbesondere kaum geeignet, den entschiedenen Fall als einen durch besondere Umstände — Zuteilung der Kisten durch den Spediteur unter Vergleich ihrer Signatur mit den entsprechenden Vermerken in der ihm übergebenen Liste — begründeten Ausnahmefall erscheinen zu lassen. Ist es wirklich etwas grundsätzlich anderes, ob der Händler dem Spediteur eine Liste mit den Namen der Empfänger der Ware übergibt oder ob er ihm, wie das im Falle des Urteils vom 14. März 1922 ohne Frage geschehen sein wird, die entsprechenden Anweisungen mündlich erteilt, der Spediteur sich aber dabei Notizen macht, die nach Form und Inhalt eine mehr oder weniger große Ähnlichkeit mit jener Liste aufweisen? Kann man im einen Falle mit größerer Berechtigung als im anderen behaupten, die verteilende Tätigkeit des Spediteurs stelle das Ergebnis eigener Willensbildung dar? Liegt es, was die Signierung der Kisten anbelangt, nicht in der Natur der Sache, daß sich eine solche bei vertretbaren Sachen wie sackweise gehandelten Kohlen erübrigt, während sie im zweiten Falle, in dem es sich um Kisten mit Schokoladewaren handelt, durch erfahrungsgemäß vorhandene Unterschiede in Pakkung, Marke, Qualität u. a. notwendig bedingt sein kann? Rechtfertigen derartige mehr oder weniger dem Zufall anheimgestellte Momente in der Tat eine verschiedenartige umsatzsteuerliche Behandlung der entsprechen-

[12]) Objektiv fällt dem Spediteur im Falle des Urteils vom 9. März 1923 genau die gleiche Tätigkeit zur Last, es sei denn, daß dem Begriff der „kleineren Mengen" eine besondere Bedeutung beizumessen ist; für diesen Fall bliebe es stets eine offene Frage, wo die Befreiung jeweils ihre Grenze finde, ob sich beispielsweise ein Verteilen auf 2, 3, 5 oder mehr Abnehmer in Mengen von 1, 2, 5, 10, 20, 50, 100 oder mehr Stück oder Sack als schädlich erweise oder nicht. Das erscheint aber im Hinblick auf die zu erstrebende größtmögliche Rechtssicherheit bei der Anwendung der Befreiungsvorschrift untragbar.

[13]) Sie verfolgt augenscheinlich nur den Zweck, aus unbekannten Gründen für den Augenblick die Herbeiführung einer an sich notwendigen Plenarentscheidung nach § 46 der AO. zu vermeiden.

den Fälle? Es bedarf nach Ansicht des Verfassers keiner weiteren Erwägungen, um alle diese Fragen zu verneinen.

Die Darstellung des Urteils vom 9. März 1923 hat gezeigt, wie sehr sich der V. Senat des RFH. innerlich von seiner bisherigen Rechtsauffassung entfernt hatte; auf der anderen Seite ist nicht zu leugnen, daß angesichts der mannigfachen, teilweise schwerwiegenden Bedenken und der relativ zahlreichen Streitfälle auf dem in Rede stehenden Sondergebiet ein dringendes Bedürfnis weiter Wirtschaftskreise nach Klarstellung der bestehenden Zweifelsfragen vorhanden war. Es darf daher nicht wundernehmen, daß sich nach bereits verhältnismäßig kurzer Zeit der Große Senat des RFH. mit einem neuen Fall verteilender Tätigkeit eines Spediteurs zu befassen hatte. Es handelt sich hierbei um das Urteil vom 1. Oktober 1923 [14]), in welchem der Große Senat die in einem Beschluß vom 23. Mai 1923 niedergelegte, von der bisherigen abweichende Rechtsauffassung des V. Senates unter ausführlicher Begründung gutgeheißen hat. Nach der neuen Entscheidung vermag der Umstand, daß der Beförderungsunternehmer eine vom Lieferanten des Händlers übernommene Sammelladung Ware an die Abnehmer des Händlers zur Verteilung bringt, dem dieser Tätigkeit zu Grunde liegenden Vertragsverhältnis den Charakter eines „reinen" Beförderungsvertrages nicht mehr zu nehmen. Nichts anderes gilt nach dem bereits erwähnten Urteil des RFH. vom 24. Juni 1927 [15]) für den umgekehrten Fall, daß nämlich der Beförderungsunternehmer die Ware von mehreren Lieferanten des Händlers in Empfang nimmt und zu einer Sammelladung vereinigt auf den Weg bringt [16]).

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung einer verteilenden — ebenso wie für die einer sammelnden — Tätigkeit des Beförderungsunternehmers als eines sich innerhalb des Rahmens reiner Beförderung bewegenden Vorganges ist, daß sich der Beförderungsunternehmer jeder Einflußnahme auf die kaufmännische Gestaltung des über die Ware geschlossenen Umsatzgeschäftes enthält [17]). Eine solche (Verkaufs-) Disposition liegt z. B. dann vor, wenn der Händler den Spediteur ermächtigt, die Ware für seine Rechnung zu verwerten, und der Spediteur sie nach erfolgtem Verkauf zur Verteilung bringt. Eine für den Händler schädliche Verkaufsdisposition des Spediteurs ist für den Fall der Erfüllung mehrerer wahlweise geschuldeter Leistungen [18]) auch dann anzunehmen, wenn der Spediteur gelegentlich der Verteilung das ihm nach dem der Lieferung zu

[14]) cf. Urteil des RFH. — GrS. 1/23 — vom 1. Oktober 1923 (Sammlung Bd. 13 Seite 1): Freistellung eines Mehlgroßhändlers von der Steuer, wenn der mit der Abfuhr des Mehles beauftragte Fuhrunternehmer eine von ihm beim städtischen Mehllager in Empfang genommene Menge Mehl nach Weisung des Händlers in Teilmengen dessen Abnehmern zufährt.

[15]) cf. oben Anm. 103 zu Kapitel II.

[16]) Entsprechendes war bereits in einem früheren Urteil des RFH. — V A 878/26 — vom 14. Dezember 1926 (RStBl. 1927 Seite 80) für den Fall der Zusammenstellung zu versendenden Viehes zu einem Sammeltransport als unschädlich anerkannt worden.

[17]) So ausdrücklich hervorgehoben im Urteil des Großen Senates vom 1. Oktober 1923 (oben Anm. 14).

Grunde liegenden Vertrag zustehende oder ihm von dem Händler überlassene Wahlrecht ausübt [19]).

Die in Bezug auf die Rechtsprechung des RFH. zur Verteilungstätigkeit des Beförderungsunternehmers unverkennbare Tendenz eines allmählichen Abbaues der ursprünglich strengen Voraussetzungen der Steuerbefreiung im Wege einer entsprechenden Erweiterung des Begriffes der „reinen Beförderung" ließe sich, wenn es der Rahmen der hier gestellten Aufgabe erlaubte, in gleicher Weise an Hand zahlreicher in Ansehung anderer Betätigungsformen ergangener Entscheidungen des RFH. nachweisen. Im gegenwärtigen Zusammenhang mag es indessen genügen, ohne Rücksicht auf die Entwicklungsgeschichte des Privilegs eine kurze Übersicht über die umsatzsteuerrechtliche Auswirkung der Hauptarten solcher Betätigung nach dem heutigen Stande der Rechtsprechung zu geben.

Für den Händler unschädlich ist die gelegentlich der Beförderung durch den Spediteur vorgenommene Beseitigung von Ursprungsbezeichnungen und Aufschriften der Ware [20]), das Abwiegen und Abzählen von Teilmengen bei Verteilung einer Sammelsendung Ware an mehrere Abnehmer [21]), der Umschlag der Ware von einem Beförderungsmittel auf ein anderes und ihre Prüfung auf Beförderungsfähigkeit [22]), das Verzollen und Umsignieren eingeführter Ware [23]); ebensowenig vermag auf den Spezialgebieten des Handels mit Bunkerkohlen und Vieh das mit dem Bunkern verbundene Trimmen der Kohlen [24]), das Merken [25]) und Füttern [26]) des Viehes durch den Spediteur eine Steuerpflicht des Händlers zu begründen.

Als besonders wichtig hervorzuheben ist schließlich noch die Tatsache, daß auch eine zeitlich begrenzte Einlagerung der Ware beim Spediteur nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis nicht ohne weiteres

---

[18]) Nach § 262 ff. des BGB.; das gleiche gilt für den Fall der Sammlung des Beförderungsgutes, wenn der Spediteur die Wahl für den Händler als Gläubiger der von den einzelnen Lieferanten wahlweise geschuldeten Leistungen trifft.

[19]) Diese Möglichkeit scheidet bei der Lieferung vertretbarer Sachen — Mehl, Getreide usw. — begrifflich aus.

[20]) cf. Urteil des RFH. — V A 384/23 — vom 8. Januar 1924 (Sammlung Bd. 13 Seite 209).

[21]) cf. Urteil des RFH. — V A 197/25 — vom 30. September 1925 (StuW. 1925 Nr. 762).

[22]) cf. das in Anm. 105 zu Kapitel II bezeichnete Urteil des RFH. vom 12. August 1927. Anders dürfte zu entscheiden sein, wenn nicht eine bloße Untersuchung der Ware, sondern deren genaue Durchsuchung, verbunden mit dem Ausscheiden der schlechten und der Weiterbeförderung der guten Sendungsteile, stattfindet; cf. einen ähnlichen Fall im I. UmsStMatE. Seite 16 (Auslesen von Kartoffeln).

[23]) cf. das in Anm. 100 zu Kapitel II behandelte Urteil des RFH. vom 22. Juli 1927.

[24]) cf. Urteil des RFH. — V A 13/24 — vom 23. Mai 1924 (Sammlung Bd. 14 Seite 28).

[25]) cf. den in Anm. 16 erwähnten Fall des Urteils des RFH. vom 14. Dezember 1926.

[26]) Dieser Vorgang — allerdings in der Person des Händlers selbst — wird ausdrücklich erwähnt in einer Verfügung des Präsidenten des Landesfinanzamtes Berlin vom 9. März 1928 (abgedruckt bei Popitz a. a. O. Seite 719 ff. (Anm. V 5 f. zu § 7 Ziffer I 2).

geeignet ist, dem zwischen ihm und dem Händler geschlossenen Vertrage den Charakter eines reinen Beförderungsvertrages zu nehmen. So ist beispielsweise im Falle des Urteils des RFH. vom 24. Juni 1924 [27]), in welchem sich die Verladung der von den einzelnen Landwirten angefahrenen Getreidemengen über einen Zeitraum von acht bis vierzehn Tagen und länger erstreckte, die damit für die gleiche Zeitdauer an den zuerst verladenen Teilmengen eingetretene Einlagerung im Kahn des Beförderungsunternehmers als für den Händler unschädlich anerkannt worden [28]). Dem kann man ohne Bedenken beistimmen, entspringt doch hier die geschilderte Lagerung der zuerst verladenen Teilmengen dem Willen, durch Vervollständigung der Sammelladung den vorhandenen Laderaum des Kahnes voll auszunutzen, stellt also mittelbar nur einen Ausfluß der Beförderungsabsicht des Spediteurs dar; entsprechend im Hinblick auf diese Zweckbestimmung einer vorübergehenden Einlagerung der Ware ist der im Seefrachtverkehr häufige Fall zu beurteilen, daß die Lagerung in Erwartung einer Beförderungsgelegenheit erfolgt. Nichts anderes gilt auch in Bezug auf die Abfuhr einer am Bestimmungsort angekommenen Waggonladung oder beim Umschlag einer solchen vom Waggon aufs Schiff, wenn der Waggon vorübergehend auf dem eigenen Anschlußgleise des Spediteurs abgestellt wird.

Es wäre freilich verfehlt, den oben entwickelten Grundsatz — wie das alsbald nach der Veröffentlichung des Urteils vom 24. Juni 1927 vielfach versucht worden ist — allgemein dahin auszulegen, daß jede beim Spediteur für kürzere Zeitdauer erfolgende Einlagerung der Ware für den Händler unschädlich sei; es ist vielmehr in jedem Falle genau zu prüfen, aus welchem Grunde jene Lagerung stattfindet. Ergibt sich bei dieser Prüfung, daß die Lagerung ausschließlich oder doch zum Teil deswegen erfolgt, weil für die gesammelte oder am Bestimmungsort angekommene Ware noch kein Abnehmer vorhanden ist, so liegt eine rein kaufmännische Lagerung — Bereitstellung der Ware für den Verkauf — vor, die mit der Beförderung auch mittelbar nichts mehr zu tun hat. Mit vorstehenden Erwägungen tritt erstmalig ein neues Kriterium der Steuerfreiheit — Abstellung auf einen etwa erfolgten „Vorverkauf" der Ware — in Erscheinung, mit dem sich die vorliegende Abhandlung in ihrem folgenden letzten Abschnitt noch eingehend zu beschäftigen haben wird.

§ 9.

„Reine Beförderung" durch den Händler selbst.

Bereits an früherer Stelle [29]) wurde auf die neueste Phase der Fortentwicklung der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. hingewiesen, die, eingeleitet durch das Urteil des Großen Senates vom 17. Dezember 1927 [30]), einen Abschluß im Sinne einer Konsolidierung des mit dieser Entscheidung geschaffenen Rechtszustandes bis heute noch nicht gefunden

[27]) cf. Anm. 103 zu Kapitel II und oben Anm. 15.
[28]) cf. Anm. 185 zu Kapitel II.
[29]) cf. oben Seite 15 ff.
[30]) cf. Anm. 18 zu Kapitel I.

hat. Es handelt sich bei dieser Neuerung darum, daß die Ausnahmestellung, wie sie nach dem Schlußsatz der Befreiungsvorschrift dem Erwerb und der Übertragung eines dem Händler durch einen „reinen Beförderungsunternehmer" vermittelten mittelbaren Besitzes eingeräumt ist, nunmehr auch den Fällen zugute kommen soll, in denen der Händler unmittelbaren Besitz erwirbt und überträgt, wenn das ausschließlich zum Zwecke der Beförderung der Ware an den Abnehmer geschieht. Aus diesem vom Großen Senat des RFH. in Abweichung von der bisherigen Rechtsprechung des V. Senates anerkannten Rechtssatz ergibt sich in Bezug auf die den Gegenstand der vorliegenden Abhandlung bildende Determination des spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Begriffes „unmittelbarer Besitz" eine weitere Variation: ein nach bürgerlichem Recht unzweifelhaft gegebener unmittelbarer Besitz des Händlers wird — entgegen dem Grundsatz strenger Übernahme des zivilrechtlichen Besitzbegriffes auf das Gebiet des Privilegs — in Ansehung der Auswirkung seiner Übertragung nicht als solcher gewertet, vielmehr dem umsatzsteuerrechtlich nicht qualifizierten mittelbaren Besitz gleichgestellt [31]).

Der wirtschaftliche Grund der vorstehend geschilderten Abweichung vom geltenden Zivilrecht ist unschwer zu erkennen, ergäb sich doch nach dem bisherigen Rechtszustand für die Praxis der Abwicklung von Umsatzgeschäften folgendes Bild: wenn der Händler A die für ihn am Bahnhof angekommene Ware mit eigenem Fuhrwerk abholte und seinem Abnehmer C zuführte, so erwarb und übertrug er damit den unmittelbaren Besitz an der Ware, verwirkte also die Steuerbegünstigung des § 7 des UmsStG.; schickte er dagegen einen selbständigen Fuhrunternehmer (D) zum Bahnhof mit dem Auftrage, die Ware an den Abnehmer C abzufahren, so blieb er, da sich die Tätigkeit des D regelmäßig im Rahmen reiner Beförderung hielt, nach dem Schlußsatz der Befreiungsvorschrift steuerfrei, obwohl der wirtschaftliche Weg der Ware in diesem Falle genau der gleiche war wie in jenem. Darüber hinaus vermag das Ergebnis verschiedenartiger steuerlicher Auswirkung beider Fälle schon um deswillen wirtschaftlich nicht zu befriedigen, weil es den Händler zwang, aus Gründen der Steuerersparnis bei der Abwicklung von Kettengeschäften an Stelle des einfachen und natürlichen ein umständliches und unwirtschaftliches, weil regelmäßig kostspieliges und zeitraubendes, Verfahren anzuwenden; damit hätte aber jede Beförderung durch einen Dritten anstelle des Händlers selbst eine Verteuerung der Ware zur Folge, die Zeche mußte also letzten Endes der Verbraucher der Ware bezahlen [32]).

Schwerwiegender erscheinen die Bedenken gegen den bisherigen Rechtszustand insofern, als er den interessierten Wirtschaftskreisen geradezu einen Anreiz bot, sich durch eine entsprechende rechtliche Gestal-

---

[31]) Der vorliegende Fall findet damit die gleiche umsatzsteuerrechtliche Beurteilung wie derjenige des Erwerbes von unmittelbarem Besitz nach § 854 Abs. 2 des BGB. (cf. oben § 6).

[32]) Man könnte hiergegen freilich einwenden, daß schließlich auch die Belastung mit einer Umsatzsteuerquote mehr zu Lasten des Verbrauchers gegangen wäre.

tung des wirtschaftlichen Vorganges des Geschäftsabwicklung aus der geschilderten Zwangslage zu befreien. Ein relativ einfacher und demgemäß in der Praxis am häufigsten beschrittener Weg [33]) hierzu bestand darin, daß der Händler die bis dahin unselbständige Beförderungsabteilung seines Unternehmens zu einem rechtlich selbständigen Beförderungsunternehmen[34]) ausgestaltete [35]). Nun läuft aber jede derartige Umgestaltung, so berechtigt sie auch im Hinblick auf den mit ihr angestrebten wirtschaftlichen Erfolg im einzelnen Falle sein mag, dem Grundsatz gleichmäßiger Anwendung der Steuergesetze auf wirtschaftlich gleich liegende Vorgänge diametral zuwider, schließt sie doch regelmäßig eine Bevorzugung des wirtschaftlich stärkeren und beweglicheren Steuersubjektes gegenüber der Gesamtheit der Steuerträger in sich [36]).

Als in dieser Beziehung besonders bedenklich tritt im vorliegenden Falle noch der Umstand hinzu, daß der § 5 der AO. wegen seiner Abstellung auf ein subjektives Moment — die Absicht der Steuerumgehung — den Steuerbehörden in einer nur relativ geringen Anzahl objektiver Umgehungstatbestände eine Handhabe für die Heranziehung des Händlers zur Steuer bietet. Als Beispiel für einen solchen Fall diene der Tatbestand des auf Rechtsbeschwerde des Finanzamtes ergangenen Urteils des RFH. vom 9. September 1927 [37]): die Steuerpflichtige, eine offene Handelsgesellschaft, betreibt Kohlengroßhandel und nimmt bis zum Jahre 1922 die Beförderung der Kohlen von ihren Lieferanten an ihre Abnehmer, die auf dem Wasser-

[33]) Nachdem mehrere Versuche, durch Zerlegung des einheitlichen Lieferungsvorganges in einen vor dem Erwerb unmittelbaren Besitzes erfüllten Kaufvertrag und einen im Augenblick des Besitzerwerbes abgeschlossenen reinen Beförderungsvertrag zum Ziele zu gelangen, durch den RFH. zum Scheitern gebracht waren; cf. die Urteile des RFH. — V A 180/22 — vom 1. Dezember 1922 (Sammlung Bd. 11 Seite 97), — V A 23/23 — vom 15. Mai 1923 (Sammlung Bd. 12 S. 236) und — V A 735/26 — vom 21. Januar 1927 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 3). Ähnlich für den Fall des Abschlusses eines Verwahrungsvertrages nach dem Urteil des RFH. — V A 864/26 — vom 3. Dezember 1926 (DStZ. 1927 Seite 56).

[34]) Wobei aus Zweckmäßigkeitsgründen — Vermeidung von persönlichen Bindungen zwischen dem Händler und dem Inhaber des neuen Unternehmens (Verwandter, Angestellter usw.) — cf. die Urteile des RFH. — V A 114/27 — vom 24. Juni 1927 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 12) und — V A 330/25 — vom 22. Januar 1926 (Sammlung Bd. 18 Seite 149) —, die dieses zum Besitzdiener des Händlers stempelten — die Rechtsform der juristischen Person gewählt würde, obwohl auch diese Gestaltung nach der Organtheorie (cf. oben Seite 12 ff.) keinen unbedingten Schutz gewährt.

[35]) Noch einfacher, freilich auch einer Anwendung des § 5 der AO. eine größere Angriffsfläche bietend, wäre folgender Weg: zwei Händler, A und X, treffen eine Vereinbarung, nach der A sich verpflichtet, die Ware für X an dessen Abnehmer zu befördern, wohingegen X die Beförderung der Ware des A an dessen Abnehmer übernimmt.

[36]) Entsprechendes wurde bereits oben Seite 23 ausgeführt; zu den in Anmerkung 38 zu Kapitel I erwähnten Momenten tritt hier das der Kosten der Gründung einer G. m. b. H., A.-G. usw. hinzu.

[37]) cf. Urteil des RFH. — V A 304/27 — vom 9. September 1927 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 15); in der Urteilsbegründung ist zwar nur vom § 4 der AO. die Rede, ihrem Sinne nach stützt sich die Begründung aber durchaus auf § 5 der AO.

wege erfolgt, selbst vor; von diesem Zeitpunkt ab bedient sie sich zum Zwecke der Beförderung einer von ihr ins Leben gerufenen Ewerführerei G. m. b. H. und nimmt für sich Steuerfreiheit aus dem Schlußsatz des Privilegs in Anspruch, da nicht sie selbst, sondern die lediglich als Beförderer tätig werdende G. m. b. H. unmittelbaren Besitz an den Kohlen erwerbe und übertrage. Diesem Vorbringen der Steuerpflichtigen versagt der entscheidende Senat im Gegensatz zur Vorinstanz die Anerkennung. Er nimmt mit Recht an, daß trotz der rechtlichen Verselbständigung eine Reihe von Umständen [38]) darauf hindeute, daß es sich bei dem fraglichen Ewerführereibetrieb wirtschaftlich betrachtet nicht um einen Eigenbetrieb der G. m. b. H., sondern um einen solchen handle, der „fast ausschließlich auf der wirtschaftlichen Kraft der Steuerpflichtigen (offenen Handelsgesellschaft) beruhe" [39]).

In Bezug auf die für eine Heranziehung des Händlers zur Steuer günstige Konstellation, auf das Zusammentreffen so zahlreicher für den Händler gravierender Momente, stellt der vorliegende Fall des Urteils vom 9. September 1927 zweifellos eine Ausnahmeerscheinung dar; die Entscheidung bedeutet daher nur eine Bestätigung dessen, daß die bisherige Anwendungspraxis der Befreiungsvorschrift regelmäßig mit dem Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit in Widerspruch stand: ein Händler mit großen Umsätzen befand sich gegenüber seinem Berufskollegen mit geringeren Umsätzen insofern im Vorteil, als bei ihm auch relativ große Aufwendungen zur Anpassung seiner Betriebsorganisation an die geschilderte Rechtslage [40]) gegenüber der damit erreichten Minderung seines Steueraufkommens wenig oder gar nicht ins Gewicht fielen. Der Schutz gegen die drohende Ausschaltung aus dem Wirtschaftsprozeß, der den wirtschaftlichen Leitgedanken des Privilegs bildete, war aber dem Zwischenhandel als solchem, ebensowohl den Zwischenhandelsbetrieben kleinen und mittleren Umfanges wie den Großunternehmungen dieser Art, zugedacht, bedurfte doch gerade die erstgenannte Kategorie von Unternehmungen eines solchen Schutzes, während die Großunternehmungen erfahrungsgemäß weit eher in der Lage waren, der Gefahr einer Ausschaltung wirksam zu begegnen [41]).

---

[38]) Es sind dies folgende Umstände: Geringfügigkeit des Stammkapitals der G. m. b. H. gegenüber den von ihr getätigten Umsätzen; der Gesellschafter-Geschäftsführer der G. m. b. H. ist der Sohn des einen Gesellschafters der offenen Handelsgesellschaft und auch für diese, wenn auch unentgeltlich, tätig; die G. m. b. H. ist fast ausschließlich für die offene Handelsgesellschaft und nur ausnahmsweise für Dritte beschäftigt; zwischen beiden Unternehmungen besteht Bürogemeinschaft; die G. m. b. H. verfügt nicht über eigenen Schiffsraum, die für den Ewerführereibetrieb erforderlichen Schuten sind ihr von der offenen Handelsgesellschaft auf Grund eines jederzeit widerruflichen Mietvertrages überlassen. Zusammenfassend wird darauf hingewiesen, daß das vor der Gründung der G. m. b. H. geübte Verfahren im wesentlichen unverändert geblieben sei.

[39]) Damit ist die Organeigenschaft der Untergesellschaft bejaht; cf. oben Anm. 34 am Ende.

[40]) cf. oben Anm. 36.

[41]) So z. B. infolge ihrer ungleich größeren Kapitalkraft, häufig vorhandener Monopolstellung und ähnlicher Momente.

Bedenken vorwiegend wirtschaftspolitischer Natur, insbesondere das Streben nach steuerlicher Gerechtigkeit und die Rücksicht auf eine durch die geschilderten, zum größten Teil unfaßbaren Umgehungsmöglichkeiten gefährdete Steuermoral, im Verein mit der Überzeugung, daß der Gesetzgeber den sich bei der Anwendung des Privilegs ergebenden Schwierigkeiten, falls er sie bei der Neuregelung von 1919 vorausgesehen hätte, durch eine entsprechende Fassung des Wortlautes Rechnung getragen haben würde, waren es also, die den RFH. veranlaßt haben, sich unter Berufung auf § 4 der AO. in der Plenarentscheidung vom 17. Dezember 1927 von seiner bisherigen Rechtsprechung grundsätzlich abzukehren.

Der dem Urteil des Großen Senates zu Grunde liegende Tatbestand gleicht demjenigen, mit dem sich der V. Senat in der bereits behandelten Entscheidung vom 9. September 1927 zu befassen hatte: rechtlich erfolgt in beiden Fällen eine Verselbständigung ihrer bisher unselbständigen Fuhrabteilungen durch die beschwerdeführenden offenen Handelsgesellschaften, dort unter der Rechtsform einer G. m. b. H. mit dem Sohn, hier als nicht eingetragenes Handelsgewerbe mit dem Vater des geschäftsführenden Gesellschafters; dort überläßt die Beschwerdeführerin die Beförderungsmittel, Schuten, der Ewerführerei G. m. b. H. auf Grund eines jederzeit widerruflichen Mietvertrages, hier werden Pferde und Geschirre — die Wagen behält die Beschwerdeführerin — an den Vater zwar verkauft, ihm aber nur bedingt zu Eigentum übertragen [42]). Für die wirtschaftliche Betrachtung des vorliegenden Tatbestandes erscheinen noch folgende Feststellungen der Berufungsinstanz bedeutungsvoll: die vertraglich festgesetzten Fuhrlöhne sollten mit den von der Beschwerdeführerin zu tragenden Geschäftsunkosten des Vaters verrechnet werden. Tatsächlich sind aber Fuhrlöhne nicht bezahlt worden, ebensowenig wie der Kaufpreis für Pferde und Geschirre. Der 78 Jahre alte Inhaber des neuen Fuhrgeschäftes enthält sich jeder geschäftlichen Tätigkeit, die Waren werden vielmehr den Kunden der Beschwerdeführerin wie zuvor auf Anweisung ihres geschäftsführenden Gesellschafters mit denselben Angestellten und Wagen zugefahren; auch die Führung der Bücher des neuen Unternehmens liegt in den Händen des Beschwerdeführerin.

Da überdies von der beschwerdeführenden offenen Handelsgesellschaft ausdrücklich zugegeben war, sie habe ihre Fuhrabteilung ausschließlich deshalb abgesondert, um in den Genuß des Privilegs der Steuerbefreiung nach § 7 des UmsStG. zu kommen, hat die Berufungsinstanz ohne Frage zu Recht nach § 5 der AO. auf Steuerpflicht der Beschwerdeführerin erkannt. Indessen hätte es hierzu einer Heranziehung des § 5 der AO. nicht bedurft, vielmehr führte die wirtschaftliche Betrachtung des gegebenen Tatbestandes, ebenso wie in den früheren Urteilen des RFH. vom 22. Januar 1926 und vom 24. Juni 1927 [43]), schon nach § 4 der AO. dazu, dem Vater

[42]) Unter einer Resolutiv-Bedingung nach § 158 Abs. 2 des BGB.: nach dem Kaufvertrage sollen bis zur völligen Zahlung des auf unbestimmte Zeit gestundeten Kaufpreises Pferde und Geschirre nach vierzehntägiger Kündigung ohne weiteres in das Eigentum der Beschwerdeführerin zurückfallen.

[43]) cf. oben Anm. 34.

des geschäftsführenden Gesellschafters der Beschwerdeführerin die gewerbliche Selbständigkeit abzusprechen und ihn als Angestellten der Beschwerdeführerin anzusehen. Wenn trotz dieser Gestaltung der Verhältnisse der Große Senat des RFH. auf Freistellung der Beschwerdeführerin von der Steuer erkannt hat, so ergibt sich speziell für den geschilderten Tatbestand, daß damit der bisher für die Heranziehung des Händlers zur Steuer allein entscheidenden Frage, ob es sich bei dem befördernden Dritten umsatzsteuerrechtlich um einen selbständigen Unternehmer oder um einen Angestellten oder ein Organ des Händlers handle, der Boden entzogen worden ist: im ersten Falle bleibt der Händler wie bisher nach dem zweiten Satz der Befreiungsvorschrift steuerfrei, im zweiten Falle tritt neuerdings Steuerfreiheit des Händlers nach dem ersten Satz der Vorschrift ein. Über den entschiedenen Fall hinaus ist das Urteil des Großen Senates noch für die Fälle von Bedeutung, in denen der Händler die Beförderung nicht durch einen Dritten, sondern in eigener Person vornimmt; auch in diesen Fällen ist neuerdings auf Freistellung des Händlers von der Steuer zu erkennen [44]).

Der Begriff der „reinen Beförderung" kann grundsätzlich in der gleichen Form übernommen werden, wie er sich nach Verwaltungspraxis und Rechtsprechung zum Schlußsatz der Befreiungsvorschrift herausgebildet hat. Dabei haben sich freilich die Erwägungen darüber, ob neben der vom Händler entfalteten Tätigkeit noch andere Momente für die Bestimmung jenes Begriffes entscheidend sein sollen, in anderer Richtung zu bewegen. Das gilt insbesondere in Bezug auf die an früherer Stelle erfolgte Betrachtung der den Beförderer nach dem Vertragsinhalt treffenden Pflichten [45]); denn daß dieses Moment hier ausscheidet, liegt bei der Personengleichheit von Händler und Beförderer in der Natur der Sache. An seiner Stelle bedarf im gegenwärtigen Zusammenhang ein anderer Gesichtspunkt einer stärkeren Beachtung, als er sie im Falle des Schlußsatzes der Befreiungsvorschrift gefunden hat [46]): derjenige des Vorverkaufes der Ware durch den Händler.

Wenn nach der Entscheidung des Großen Senates vom 17. Dezember 1927 die Steuerbegünstigung des § 7 des UmsStG. neuerdings auch dem Händler zugute kommen soll, der den unmittelbaren Besitz an der Ware ausschließlich zum Zwecke ihrer Beförderung an den Abnehmer erwirbt und überträgt, so muß in jedem Falle zunächst einmal ein Abnehmer vorhanden sein, d. h. ein Kunde, an den der Händler die Ware zuvor verkauft hat. Wesentliche Voraussetzung für eine Anwendung des Privilegs auf den befördernden Händler ist demnach, daß er die Ware in dem Augenblick, in welchem er den unmittelbaren Besitz erlangt, bereits weiter verkauft hat [47]); muß er sich dagegen erst um den Verkauf bemühen, so ist das der Hauptzweck des Besitzerwerbes, mag auch das Aufsuchen der

---

[44]) cf. die entsprechenden Hinweise auf Seite 54 und 66 und in den Anmerkungen 122, 160 und 167 zu Kapitel II.

[45]) cf. oben Seite 83.

[46]) cf. oben Seite 89.

Kunden äußerlich — räumlich und zeitlich — völlig mit der Beförderung zusammenfallen [48]).

Der Frage nach einem etwa erfolgten Vorverkauf der Ware kommt im Falle ihrer Beförderung durch den Händler selbst eine ungleich größere Bedeutung zu als in dem Falle des Schlußsatzes der Vorschrift, in welchem der Händler für den Transport die Dienste eines selbständigen Beförderungsunternehmers in Anspruch nimmt: dort kann nämlich nach der Erfahrung des täglichen Lebens ohne Bedenken unterstellt werden, daß der Händler regelmäßig erst dann mit dem Beförderungsunternehmer in Verbindung tritt und durch ihn den mittelbaren Besitz erwirbt, wenn er sich auf Grund eines inzwischen erfolgten Weiterverkaufes in der Lage sieht, dem Beförderungsunternehmer bestimmte Weisungen in Bezug auf das Beförderungsziel zu erteilen; ist das aber ausnahmsweise nicht der Fall, erfolgt also der Besitzerwerb von seiten des Beförderungsunternehmers zeitlich vor dem Weiterverkauf der Ware durch den Händler und ist der Beförderer genötigt, auf jene Weisungen des Händlers zu warten, so kommt diese Wartezeit fast immer in einer nach außen erkennbaren Weise zum Ausdruck [49]), die eine Heranziehung des Händlers zur Steuer ohne Schwierigkeiten möglich macht. Die Frage nach einem Vorverkauf der Ware ist demnach nur insofern von Bedeutung, als ihre Einlagerung beim Beförderer in Frage steht. Anders im vorliegenden Falle der Beförderung der Ware durch den Händler selbst: der doppelte Zweckgedanke des Besitzerwerbes — Beförderung und Verkauf bezw. Bereitstellung für den Verkauf —, mit Ausnahme des Falles der Einlagerung der Ware beim Beförderer bisher äußerlich getrennt in der geistigen Sphäre von Händler und Beförderer, fällt bei Personengleichheit zwischen beiden im Innern des Händlers zusammen; die Doppeleigenschaft des Unternehmers als Händler und Beför-

[47]) Bei Prüfung des einzelnen Falles sind also drei Fragen zu beantworten:
1. hat der Händler unmittelbaren Besitz an der Ware erworben?
2. war die Ware im Augenblick des Besitzerwerbes bereits weiterverkauft?
3. diente die vom Händler entwickelte Tätigkeit ausschließlich den Zwecken der Beförderung?
cf. Urteil des RFH. — V A 221/28 — vom 28. September 1928 (RStBl. 1928 S. 352).

[48]) Daher Steuerpflicht des Straßenhändlers, der Gemüse oder Obst vom Bahnhof abholt und nun von Haus zu Haus zieht, um die Ware abzusetzen; cf. Richtlinien des Präsidenten des Landesfinanzamts Berlin a. a. O. (oben Anm. 26) Ziffer I 3 am Ende.

[49]) d. h. regelmäßig in einer zwischen Erwerb des unmittelbaren Besitzes und Beginn der Beförderung eingeschobenen kürzeren oder längeren Einlagerung der Ware beim Beförderungsunternehmer, cf. oben S. 88 ff. Ausnahmefälle sind freilich auch hier denkbar, bleiben jedoch ohne praktische Bedeutung: angenommen, der Händler A, dessen Hauptabsatzgebiet Hamburg und Umgegend sei, beziehe Ware aus Dresden; er beauftragt den selbständigen Kahnschiffer D, die noch nicht weiterverkaufte Ware an Bord zu nehmen und damit elbeabwärts zu fahren. A., der inzwischen die eine Hälfte der Kahnladung an X in Hamburg, die andere Hälfte an Y in Lübeck verkauft hat, erwartet den Kahn in Magdeburg und weist dort den Schiffer an, die Ware den Empfängern zuzuführen. Dieser Fall liegt hart an der Grenze: die Inbesitznahme der Ware durch D dient nicht ausschließlich dem Zweck ihrer Beförderung, sondern auch dem ihrer Bereitstellung für den Verkauf; immerhin kann hier der Beförderungszweck als dominierend anerkannt werden.

derer läßt eine äußerliche Scheidung des inneren Vorganges, wie ihn die Zweckbestimmung des Besitzerwerbes darstellt, nicht zu. Infolgedessen kommt eine Beschränkung der Schädlichkeit des Besitzerwerbes auf einzelne seiner Erscheinungsformen, wie etwa diejenige der Einlagerung der Ware beim Händler [50]), hier nicht in Frage; ebensowenig bleibt im vorliegenden Falle für eine Unterstellung Raum, nach welcher der Händler regelmäßig erst dann den unmittelbaren Besitz an der Ware erlange, nachdem er sich durch einen inzwischen erfolgten Weiterverkauf der Ware Klarheit über die Person seines Abnehmers verschafft habe. Entscheidend ist hiernach allein das zeitliche Moment: hat der Händler vor ihrem Weiterverkauf unmittelbaren Besitz an der Ware erworben — gleichgültig, in welcher Form sich dieser Erwerb vollzieht —, so ist der Zweck des Besitzerwerbes als stets über den Rahmen reiner Beförderung hinausgehend anzusehen und auf Steuerpflicht des Händlers zu erkennen.

Der Begriff des Vorverkaufes war bei streng zivilrechtlicher Auslegung zunächst eng gefaßt; er erforderte ursprünglich regelmäßig den ausdrücklichen Abschluß eines Kaufvertrages, mindestens aber die Existenz eines gegenseitigen Vertragsverhältnisses, dem eine Lieferungs bezw. Abnahmepflicht der Kontrahenten entsprang. In der Rechtsprechung des RFH. wird vom Begriff des Vorverkaufes derjenige der „Vorbestellung" [51]) unterschieden, unter den alle Tatbestände fallen, in denen der Abnehmer den Händler lediglich zur Abgabe einer Offerte veranlaßt, sich selbst aber, ohne irgendeine bindende Abnahmepflicht zu übernehmen, auf die Entgegennahme jener Offerte beschränkt. Erst im weiteren Verlauf der Anwendung des Privilegs auf den befördernden Händler selbst hat sich der RFH. bei der Auslegung des Begriffes des Vorverkaufes aus den Fesseln des geltenden Zivilrechtes befreien können, indem nämlich bei Beurteilung des Kriteriums des Vorverkaufes, der gegenseitigen Bindung der Beteiligten in Bezug auf Lieferung und Abnahme, die bisherige zivilrechtliche Betrachtungsweise einer steuerrechtlich-wirtschaftlichen Platz machte.

Zwar erkennt auch das bürgerliche Recht der Verkehrsauffassung insofern eine Rolle zu, als ein Vertragsverhältnis im Sinne des § 433 des BGB. auch ohne ausdrücklichen Vertragsschluß als stillschweigend zustande gekommen angesehen und aus der Verkehrssitte hergeleitet werden kann [52]). Ebenso spielt die Verkehrsanschauung bei fehlender Vereinbarung über die Höhe des Kaufpreises eine Rolle [53]); das gleiche gilt beim Gattungskauf hinsichtlich des Begriffes der „Sache mittlerer Art und Güte" [54]). Allerdings erhält die bürgerlich-rechtliche Frage, ob ein Kaufvertrag stillschweigend geschlossen sei, nur in den relativ seltenen Fällen eine praktische

[50]) Handelt es sich also im Falle der Anm. 49 um einen eigenen Kahn und einen angestellten Schiffer des Händlers A, so ist auf Steuerpflicht zu erkennen; cf. den ähnlichen Fall aus der Praxis des Viehhandels im Urteil des RFH. — V A 815/28 — vom 14. Mai 1929 (RStBl. 1929 S. 404).

[51]) So augenscheinlich in Anlehnung an § 44 der Reichsgewerbeordnung.

[52]) cf. § 151 des BGB.; Hauptfall dieser Art ist der sogenannte Handkauf.

[53]) cf. § 315 des BGB.; das Ermessen ist nur insoweit billig, als es nicht mit der Verkehrsanschauung in Widerspruch steht.

[54]) cf. § 243 des BGB.

Bedeutung, in denen seitens eines der Beteiligten Klage auf Lieferung oder Abnahme der Kaufsache erhoben wird; im übrigen aber, d. h. soweit Lieferung und Abnahme erfolgt sind, ist es zivilrechtlich müßig, sich mit der Frage der Rechtsbeständigkeit der getroffenen Vereinbarung zu befassen. Hier offenbart sich ein grundsätzlicher Unterschied zwischen Zivil- und Umsatzsteuerrecht: wenn nämlich das geltende UmsStG. in erster Linie Lieferungen der Besteuerung unterwirft, so ergibt sich, daß die Frage nach dem etwa stillschweigend erfolgten Weiterverkauf der Ware im Gegensatz zum BGB. gerade für die zahlenmäßig weitaus überwiegenden Fälle von Bedeutung ist, in denen Händler und Abnehmer ihrer, wenn vielleicht auch streitigen Lieferungs- bezw. Abnahmepflicht nachgekommen sind. Die damit eingetretene Verlagerung in Bezug auf die Bedeutung der Frage des Vorverkaufes gibt den Steuerbehörden zweifelsohne eine innere Berechtigung, bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Grenzfällen, in denen ein ausdrücklicher Kaufvertrag nicht geschlossen, zumindest aber zweifelhaft ist, einen anderen Maßstab anzulegen, als ihn das bürgerliche Gericht zur Anwendung bringen würde.

Nichts anderes gilt mit Rücksicht auf den Grundsatz steuerlicher Gerechtigkeit, d. h. gleichmäßiger Anwendung der Steuergesetze auf wirtschaftlich gleichliegende Vorgänge; er zwingt Finanzamt oder Steuergerichte, bei der Prüfung des einzelnen Tatbestandes allein nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorzugehen, wobei insbesondere die Frage nach dem für den Zensiten eingetretenen wirtschaftlichen Erfolg entscheidend ist [55]). Darüber hinaus vermag auch praktisch allein die wirtschaftliche Betrachtungsweise der Individualität des Steuerrechtes gegenüber dem Zivilrecht genügend Rechnung zu tragen; bestehen nämlich im einzelnen Falle Zweifel darüber, ob sich die Beteiligten in der zwischen ihnen getroffenen Vereinbarung zur Lieferung und Abnahme der Ware schuldrechtlich verpflichtet haben, so wird das mit dem wegen Nichtlieferung oder Nichtabnahme anhängigen Rechtsstreit befaßte bürgerliche Gericht innerhalb der ihm gesetzten zivilprozessualen Schranken [56]) zu ermitteln haben, ob nach den Umständen des einzelnen Falles und nach der Verkehrsauffassung angenommen werden kann, eine schuldrechtliche Bindung sei auch nur stillschweigend zustandegekommen. Anders das Finanzamt: es tritt den mit der streitigen Vereinbarung geschaffenen Beziehungen zwischen Händler und Abnehmer zu einem Zeitpunkt gegenüber, in welchem sie nach erfolgter Lieferung der Ware bereits ein Ende gefunden haben, und hat nun rückwärtshin zu prüfen, ob Lieferung und Abnahme Erfüllungsakte irgendeiner — schuldrechtlichen oder wirtschaftlichen — Verpflichtung der Beteiligten darstellen. Wollte das Finanzamt hierbei streng zivilrechtlich vorgehen, so sähe es sich in der Praxis alsbald nahezu unüberwindlichen Schwierigkeiten gegenüber. Das sei an Hand eines der Praxis des täglichen Lebens entnommenen Beispielsfalles näher erläutert.

---

[55]) Entsprechendes wurde in früherem Zusammenhang (oben S. 68) ausgeführt.
[56]) Man denke an die Fragen der Beweislast, der Eideszuschiebung u. a.

Es handelt sich um den vom RFH. in zahlreichen Entscheidungen erörterten Fall des Kleinverkaufes von Frischmilch, der sich in der Form vollzieht, daß der Milchhändler seinem Abnehmer allmorgendlich die von diesem benötigte Menge Milch ins Haus bringt. Hier ist die bürgerlichrechtliche Frage nach der Existenz eines Lieferungs- und Abnahmevertrages regelmäßig durchaus offen. Es kann auch kaum damit gerechnet werden, daß sie jemals durch ein bürgerliches Gericht eine Klärung findet; denn wenn es auch in vereinzelten Fällen vorkommen mag, daß der Abnehmer vom Lieferanten oder der Lieferant vom Abnehmer im Stiche gelassen wird, so ist bei der Geringfügigkeit des Objektes nicht anzunehmen, daß deswegen von den Beteiligten Klage auf Lieferung oder Abnahme erhoben wird. Zwar wäre die Existenz vertraglicher Bindungen zwischen Lieferant und Abnehmer zivilrechtlich dann zu bejahen, wenn, was aber praktisch nur selten der Fall sein wird, feste Abmachungen über die tägliche Lieferung und Abnahme einer bestimmten Menge Milch getroffen wären; soweit aber solche Abmachungen nicht schriftlich niedergelegt werden, bliebe es auch hier weiterhin eine offene Frage, ob das bürgerliche Gericht infolge seiner Bindung an die erwähnten zivilprozessualen Vorschriften überhaupt imstande ist, das wirkliche Recht zu finden. Wollte das Finanzamt hier an Stelle der wirtschaftlichen der zivilrechtlichen Gestaltung des einzelnen Falles folgen, so sähe es sich in Kürze einem unhaltbaren Dilemma gegenüber: es müßte in jedem Fall bei den Beteiligten Erhebungen darüber anstellen, ob sie sich an Lieferung und Abnahme der täglichen Menge Milch gebunden gefühlt hätten, wobei sich ohne Frage herausstellen würde, daß nur ein verschwindend geringer Teil von ihnen sich überhaupt Gedanken darüber gemacht hätte, ob sie sich durch ihr Verhalten schuldrechtlich hätten verpflichten wollen oder ob es ihnen ganz allgemein nur auf einen reibungslosen Verlauf der Milchbelieferung angekommen sei. Aber selbst in den Fällen, in denen vom Milchhändler schriftliche Abmachungen beigebracht würden, hätte das Finanzamt jedesmal genauestens zu prüfen, ob die Schriftform nicht als außergewöhnliche Gestaltung im Sinne des § 5 der AO. gegenüber der gewöhnlichen Formlosigkeit jener Bindung anzusehen sei.

In dem Bezirk eines jeden Finanzamtes gehen regelmäßig zahlreiche Milchhändler ihrem Gewerbe nach; sie alle verfügen über einen mehr oder weniger umfangreichen Kreis von festen Stammkunden. Die Gesamtzahl der Beziehungen zwischen den Vielheiten von Händlern und Abnehmern geht danach schon im Tätigkeitsbereich des einzelnen Finanzamtes ins Tausendfache. Alle diese Beziehungen auf ihre besondere schuldrechtliche Eigenart nachzuprüfen, wäre für das veranlagende Finanzamt praktisch eine Unmöglichkeit; es könnte sich nun freilich der Notwendigkeit solcher Prüfung dadurch entziehen, daß es bei der Veranlagung des einzelnen Händlers nach § 210 der AO. zur Schätzung schreitet, d. h. eine Wahrscheinlichkeitsberechnung darüber anstellt, ob und zu welchem Bruchteil der gegebenen Fälle sich die Beteiligten an Lieferung und Abnahme haben binden wollen oder nicht. Es darf hierbei nicht verkannt werden, daß

jeder Schätzung — abgesehen von sachlichen Fehlerquellen — das subjektive Moment einer gewissen Willkür innewohnt; läßt nun aber diese Willkür, die zu einem nicht geringen Teil ihren Grund in der menschlichen Natur findet, eine einheitliche Erledigung aller gleichartigen Fälle schon innerhalb des Bezirkes des einzelnen Finanzamtes kaum erwarten, so erscheint es in Bezug auf die Gesamtheit der Finanzämter des Reichsgebietes geradezu ausgeschlossen, daß bei den unterschiedlichen Stammesgewohnheiten und Ortsgebräuchen eine einheitliche Durchführung der Schätzungsaufgaben verwirklicht werden könnte. Um mit dieser Feststellung an den Ausgangspunkt der gegenwärtigen Untersuchung zurückzukehren, so hat sich im vorliegenden Falle gezeigt, daß Vorgänge, die in Ansehung ihres wirtschaftlichen Erfolges für die Beteiligten — Sicherstellung des täglichen Absatzes und Bedarfes von Frischmilch — im wesentlichen durchaus gleich liegen, eine verschiedenartige steuerrechtliche Beurteilung finden würden, die weder aus Zweck noch aus wirtschaftlicher Bedeutung des Privilegs gerechtfertigt werden könnte, vielmehr stets mehr oder weniger stark dem Zufall anheimgestellt bliebe.

Unter dem Gesichtswinkel des Strebens nach steuerlicher Gerechtigkeit und einer daraus resultierenden Erhöhung der Rechtssicherheit erscheint es sonach erfreulich, daß es der RFH. unternommen hat, in einer Reihe seiner jüngsten Entscheidungen von sich aus gewissermaßen Richtlinien darüber aufzustellen, wie sich die Finanzämter zum Zwecke einer Vereinheitlichung ihres Vorgehens bei der Veranlagung solcher Vorgänge verhalten sollen, die ihrer Natur nach Massenerscheinungen des täglichen Lebens darstellen. Als Mittel hierzu bedient er sich einer weitgehenden Typisierung und Normalisierung jener Vorgänge, verläßt damit also bewußt den Boden einer Würdigung der Individualität des Einzelfalles zu Gunsten seiner Einordnung in den Typus der ihrer wirtschaftlichen Auswirkung nach im wesentlichen gleichartigen Parallelfälle. Das bürgerliche Recht geht bei der Entscheidung über die Frage des Vorverkaufes von der besonderen Eigenart des einzelnen Falles aus; es stellt dabei allein auf die, wenn auch nur stillschweigend durch konkludente Handlungen zum Ausdruck gekommene, durch die Verkehrsanschauung reglementierte Willensbildung der Parteien ab. Der RFH. dagegen verzichtet auf die individuelle Behandlung des Einzelfalles, er schafft vielmehr ohne Rücksicht auf kleinere Abweichungen des einzelnen Tatbestandes gewisse Vertrags- oder Vereinbarungstypen und schließt dann innerhalb des einzelnen Typus auf die Existenz von Beziehungen zwischen den Beteiligten, die sich wirtschaftlich wie ein Vorverkauf auswirken; die dabei angestellten Erwägungen sind nicht mehr rechtlicher sondern tatsächlicher Natur.

Eine Massenerscheinung des täglichen Lebens ist der bereits erwähnte Kleinhandel mit Milch, soweit er sich im Wege gewohnheitsmäßiger täglicher Belieferung des Abnehmers durch den Milchhändler vollzieht. Dieser Fall dient dem RFH. als Ausgangspunkt seiner Untersuchungen über den spezifisch umsatzsteuerrechtlichen Begriff des Vorverkaufes, die er in späteren Urteilen auch auf andere Handelszweige ausdehnt. Der zustän-

dige V. Senat nimmt erstmalig in einem Urteil vom 8. Februar 1929 [57]) Gelegenheit, sich mit dem angedeuteten Fragenkomplex näher zu beschäftigen. Er geht hierbei davon aus, daß die Versorgung der Bevölkerung mit gewissen lebensnotwendigen Bedürfnissen, wie Gas, Wasser und Elektrizität, durch Betriebe der öffentlichen Hand sich, soweit ein Abnahmezwang nicht bestehe, nach dem jeweiligen Tagesbedarf auch ohne tägliche Erneuerung von Angebot und Nachfrage vollziehe; das gleiche müsse privatwirtschaftlich für Genußmittel des täglichen Bedarfes, wie Milch und Backwaren, gelten, deren Absatz sich nicht in der Form des Ladenverkaufes abspiele [58]), sondern die ins Haus gebracht werden. Im Anschluß daran erfolgt als etwas ganz Neues die vorerwähnte Typisierung derartiger Umsatzgeschäfte: eine gegenseitige Bindung liege im Interesse beider Beteiligten, sowohl des Händlers, der bei der leichten Verderblichkeit der Ware mit festen Abnehmern rechnen wolle, als auch des Abnehmers, der seinen täglichen Bedarf sichergestellt wissen wolle; es spielt hierbei nach Ansicht des erkennenden Senates keine Rolle, daß im vorliegenden Falle den Beteiligten die Lösung jener Bindung durch einen jederzeit möglichen, selbst stillschweigenden Widerruf erleichtert worden sei. Die weiteren Ausführungen des Senates beziehen sich auf die Eingliederung des entschiedenen Falles in den zuvor umrissenen Vertragstypus. Hierbei wird hervorgehoben, daß der Beschwerdeführer nach seiner unbestrittenen Behauptung später dazu übergegangen sei, seine Abnehmer durch schriftliche Bestellungen mit dem Vorbehalte achttägiger Kündigung zu binden. Bei dem zuerst geübten Verfahren ist die Existenz einer Bindung im bürgerlich-rechtlichen Sinne zum mindesten zweifelhaft, sie kann lediglich bei der später gewählten Gestaltungsform als zivilrechtlich vorliegend angesehen werden. Im Gegensatz zum bürgerlichen Recht versagt der Senat für das Gebiet des Umsatzsteuerrechtes dieser Unterscheidung die Anerkennung, da „mindestens im wirtschaftlichen Ergebnis ein Unterschied zwischen beiden Verfahren nicht zu finden ist". Das bedeutet aber nach den an früherer Stelle gemachten Ausführungen nichts anderes als eine Absorbierung des Individualfalles durch den Typus.

Dem Urteil vom 8. Februar 1929 schließen sich nach mehrmonatiger Pause in schneller Aufeinanderfolge zahlreiche weitere Entscheidungen des RFH. an, in denen zu dem Problem der Schaffung solcher Vertragstypen Stellung genommen wird, denen Beziehungen entspringen, die sich, ohne schuldrechtlich Verpflichtungen der Beteiligten darzustellen, wirtschaftlich wie solche auswirken. Einen analogen Fall wie den des Urteils vom 8. Februar 1929 betrifft die Entscheidung des gleichen V. Senates

---

[57]) cf. Urteil des RFH. — V A 9/29 — vom 8. Februar 1929 (StuW. 1929 Nr. 463).

[58]) Dieses Moment dient im Zusammenhang des Urteils lediglich zur Kennzeichnung des Typus, ihm kann jedenfalls nicht die Bedeutung beigemessen werden, daß im Einzelfalle die Verabfolgung der Milch im Laden des Händlers über den Rahmen reiner Beförderung hinausgehe; cf. oben Seite 83 und unten Seite 105.

vom 21. Oktober 1929 [59]). Der Umstand, daß diese Entscheidung auf Anschlußrechtsbeschwerde des Finanzamtes unter Anschließung des Reichsministers der Finanzen [60]) ergangen ist, deutet darauf hin, daß die Tragweite des Februar-Urteils seitens der Reichsfinanzverwaltung erheblich überschätzt worden war. Die gleiche Vermutung greift in Bezug auf die Kreise der interessierten Steuerpflichtigen Platz, wie sich das aus der erwähnten schnellen Aufeinanderfolge von Entscheidungen über Tatbestände der verschiedensten Wirtschaftsgebiete ergibt [61]). Es waltete offenbar die Vorstellung ob, der RFH. sei über die Schaffung von Richtlinien für die umsatzsteuerrechtliche Auslegung gewisser typischer Massenerscheinungen des täglichen Lebens hinausgegangen und habe sich — durch die Aufstellung eines neuen Rechtsbegriffes, den man etwa als fingierten Vorverkauf bezeichnen könnte — rechtsschöpferisch betätigt. Nur im Sinne solcher Unterstellung können beispielsweise die Einwendungen des Reichsministers der Finanzen gegen das Berufungsurteil verstanden werden, in denen er die Existenz gegenseitiger Bindung der Beteiligten mit der durch zwei Gutachten erhärteten Begründung bestreitet, jene Bindung sei, wenn überhaupt vorhanden, so doch eine so lose, daß sie zu Schadensersatzansprüchen wegen Nichterfüllung nicht berechtige; der Minister bezieht sich damit auf ein bürgerlich-rechtliches Kriterium, von dessen Fesseln das Umsatzsteuerrecht nach der Absicht des RFH. durch das Februar-Urteil gerade befreit werden sollte.

Gegenüber diesen mißverständlichen Folgerungen aus seinem Urteil vom 8. Februar 1929 sah sich der V. Senat in dem in Rede stehenden Urteil vom 21. Oktober 1929 genötigt, erneut darauf hinzuweisen, die steuerrechtlich-wirtschaftliche Betrachtungsweise erfordere in gewissen Fällen eine Emanzipierung von Begriffen des bürgerlichen Rechtes. In Bezug auf das tatsächliche Verhalten der Beteiligten geht der Senat noch einen Schritt über seine frühere Entscheidung hinaus: genügte ihm damals die Feststellung, eine gegenseitige Bindung liege im wirtschaftlichen Interesse der Beteiligten, so hebt er jetzt hervor, daß sie sich auf regelmäßige Belieferung mit Milch verlassen hätten. Noch weiter gehen Kloß [62]) und Popitz [63]), die an Stelle des Sichverlassens ein Sichverlassenmüssen fordern, wenn anders nicht eine schwere Gefährdung sowohl für die Beteiligten als auch für die Allgemeinheit eintreten würde; diese Argumentation greift auf ein anderes Gebiet über, nämlich auf die in den Kreisen der Steuerpflichtigen anscheinend nicht genügend beachtete Beschränkung des Urteils vom 8. Februar 1929 auf Genußmittel des täglichen Bedarfes.

Wenn der RFH. im Urteil vom 21. Oktober 1929 in Bezug auf jene Beschränkung an Stelle des Ausdrucks „Genußmittel" denjenigen der „Le-

---

[59]) cf. oben Anm. 5; Sammlung Bd. 26 S. 85.

[60]) Nach § 266 Ziffer 2 der AO.

[61]) Die Veröffentlichungen erstrecken sich auf je zwei Urteile vom 21. Oktober und 15. November und auf je eines vom 8. und 22. November 1929.

[62]) cf. Kloß „Zum Zwischenhandelsprivileg nach § 7 des UmsStG.: vorverkaufte Ware, Abholen der Ware vom Zwischenhändler" in DStZ. 1930 S. 46 ff.

[63]) cf. Popitz a. a. O. Ergänzungsband S. 142/43.

bensmittel des täglichen Bedarfes" verwendet, so läßt das den Schluß zu, daß er sich, wenn vielleicht auch unbewußt, das vorbezeichnete Kriterium des Sichverlassenmüssens zu eigen gemacht hat; nur in Bezug auf Lebensmittel kann nämlich von einer schweren Gefährdung der Allgemeinheit die Rede sein, die ihrerseits wieder auch ohne besondere Abmachungen eine Bindung der Gesamtheit der Beteiligten dergestalt zur Folge hat, daß sie sich bei Lieferung und Abnahme wie unter einem Zwange fühlen. Als Erkenntnisquelle für die Einordnung einzelner Warengattungen unter den Begriff der Lebensmittel wird vielfach die Erinnerung an die Zeit ihrer Zwangsbewirtschaftung verwandt werden können. Mit jener Einschränkung gegenüber dem Urteil vom 8. Februar 1929 hat der RFH. den von seiten weiter Wirtschaftskreise an diese Entscheidung geknüpften allzu optimistischen Schlußfolgerungen einen Riegel vorgeschoben. Das erschien um so notwendiger, als letzten Endes jeden Geschäftsmann der durchaus verständliche Wunsch beseelt, die von ihm vertriebenen Waren zu Genußmitteln des täglichen Bedarfes gemacht zu sehen; die Verbindung der in dieser Beziehung oft nur zu rauhen Wirklichkeit mit jenem Wunschbilde war aber dem objektiven Betrachtungsvermögen regelmäßig wenig zuträglich. Der Erfolg der im Urteil des RFH. vom 21. Oktober 1929 getroffenen Einschränkung ist denn auch nicht ausgeblieben: nach einer Serie fast gleichzeitiger Entscheidungen [64]) ist eine weitgehende Beruhigung der interessierten Wirtschaftskreise eingetreten, so daß nunmehr auch auf seiten der Reichsfinanzverwaltung grundsätzliche Bedenken gegen die neueste Entwicklungsphase der Rechtsprechung kaum noch bestehen dürften; die vielfach gehegte Befürchtung, sie werde eine ins Uferlose gehende Durchlöcherung des Privilegs zur Folge haben, hat sich jedenfalls nicht bewahrheitet.

Im Falle des Urteils vom 21. Oktober 1929 vertreibt der Beschwerdeführer auf die geschilderte Weise neben der Milch auch noch Frühstücksbrötchen, die er vom Bäcker bezieht und seinen Abnehmern allmorgendlich ins Haus bringt; wohl mit Rücksicht auf deren zeitlich ebenfalls beschränkte Verwendbarkeit hat sich der RFH. veranlaßt gesehen, auch für diese Warengattung eine wirtschaftliche Bindung der Beteiligten an Lieferung und Abnahme als typisch anzuerkennen. Aus wesentlich den gleichen Gründen erfolgt in einem weiteren Urteil vom gleichen Tage [65]) Freistellung eines Brothändlers von der Steuer, soweit der Absatz des ebenfalls leicht verderblichen Kuchens und sonstigen Gebäckes in Frage steht. Anders wird, obwohl es sich auch dabei um ein Lebensmittel des täglichen Bedarfes handelt, in Bezug auf den Vertrieb von Brot durch den gleichen Händler entschieden. Der Grund für diese unterschiedliche Behandlung der einzelnen Vorgänge findet sich in den tatsächlichen Feststellungen der Berufungsinstanz; nach ihnen vollzieht sich nämlich der Vertrieb des Brotes auf folgende Weise: der Händler fährt mit seinem mit Brot beladenen Fuhr-

---

[64]) cf. oben Anm. 61.

[65]) cf. Urteil des RFH. — V A 612/29 — vom 21. Oktober 1929 (StuW. 1929 Nr. 1040).

werk bei den Kunden vor und befragt sie nach ihrem jeweiligen Tagesbedarf; auf Grund der nunmehr erst erfolgten Bestellung beliefert er den einzelnen Kunden aus dem Vorratsbestande des Fuhrwerks. Der entscheidende Senat hat hier richtig erkannt, daß selbst bei gewohnheitsmäßiger Übung im vorliegenden Falle nicht der Tatbestand des Vorverkaufes sondern höchstens derjenige der Vorbestellung verwirklicht ist, bei welchem sich die Beteiligten ohne jede — auch wirtschaftliche — Bindung auf die Abgabe und Entgegennahme einer Offerte beschränken. Nichts anderes gilt selbst für die Fälle, in denen der Händler seine Kunden nach dem mutmaßlichen Bedarf am nächsten Lieferungstage befragt und sich entsprechende Notizen in einem „Bestellbuch" gemacht hat; denn nach der eigenen Einlassung des beschwerdeführenden Händlers hatte die Nachfrage nur den Zweck, ihm einen annähernden Überblick über seinen eigenen Bedarf an Brot für den nächsten Lieferungstag zu verschaffen, jedenfalls haben sich die Kunden an jene Bestellung, deren Zweck ihnen bekannt war, in keiner Weise gebunden gefühlt.

Das nächstfolgende Urteil des RFH. vom 8. November 1929 [66]) betrifft wiederum einen Fall der Praxis des Milchkleinhandels; hier hat der V. Senat unter Hinweis auf seine Entscheidung vom 21. Oktober 1929 auf Aufhebung des Berufungsurteils und Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz erkannt, damit diese noch einmal die Frage prüfe, ob die Grundsätze jenes Urteils richtig zur Anwendung gekommen seien. Zu dem gleichen Ergebnis gelangt der Senat in einem weiteren Urteil vom 15. November 1929 [67]), indem er ebenfalls die Frage offen läßt, ob nach dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten der Tatbestand des Vorverkaufes im Sinne seiner Entscheidung vom 21. Oktober 1929 oder nur derjenige der Vorbestellung erfüllt sei.

Ablehnend gegenüber der Frage des als typisch anzusehenden Vorverkaufes verhält sich der RFH. im Falle seines Urteils vom 15. November 1929 [68]), in dem der Vertrieb von Flaschenbier an Kolonialwarenhändler zur Beurteilung steht. Der V. Senat läßt es hierbei dahingestellt, ob man von Flaschenbier als von einem lebensnotwendigen Genußmittel in dem Sinne sprechen dürfe, daß sich die Beteiligten, wie etwa beim Milchhandel, in Bezug auf Lieferung und Abnahme gleichsam unter einem Zwange fühlen; es genügt ihm vielmehr die Feststellung, daß die vom Beschwerdeführer als „üblich" und „eingebürgert" bezeichnete tägliche Erneuerung des Bierbestandes durch die Kolonialwarenhändler keineswegs den Schluß zulasse, es läge typenmäßig ein Vorverkauf oder ein ihm gleichzustellendes Verhältnis vor.

In Richtung auf die gleiche Frage, ob nämlich nicht nach der Individualität sondern nach dem Typus des zwischen Händler und Abnehmer bestehenden Verhältnisses ein Vorverkauf im steuerrechtlichen Sinne ange-

[66]) Das Urteil wurde bereits oben in Anm. 7 B. an letzter Stelle genannt.
[67]) cf. Urteil des RFH. — V A 594/29 — vom 15. November 1929 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 62).
[68]) cf. Urteil des RFH. — V A 982/29 — vom 15. November 1929 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 64).

nommen werden könne, seien schließlich noch die Urteile des RFH. vom 15. und 22. November 1929[69]) erwähnt, in denen über Tatbestände entschieden wird, wie sie vielfach in der Praxis des Viehhandels in Erscheinung treten. Im erstgenannten Urteil wird die Bindung der Beteiligten und damit das Vorliegen eines Vorverkaufes verneint, soweit es sich um die Lieferung von Großvieh handelt, da zur Zeit des Besitzerwerbes durch den Händler Abnehmer für das einzelne Stück noch nicht vorhanden gewesen seien. Etwas anderes gilt nach den tatsächlichen Feststellungen der Berufungsinstanz für den Handel des Beschwerdeführers mit Schweinen; nach ihnen ist nämlich der Beschwerdeführer hierbei ausschließlich als Aufkäufer einer bestimmten Firma tätig: die von ihm jeweils aufgekaufte Anzahl von Tieren wird in vollem Umfange von jener Firma übernommen. In Fällen dieser Gestaltungsform hält der Senat auch ohne besondere Abmachungen einen typenmäßigen Vorverkauf dann für möglich, wenn sich die Beteiligten auf Lieferung und Abnahme der ganzen vom Händler jeweils zusammengebrachten Menge verlassen haben[70]). Ablehnend steht der RFH. der Frage des Vorverkaufes in dem sonst ähnlich liegenden Falle des Urteils vom 22. November 1929 gegenüber, in dem aber der Viehhändler den ständigen Einkauf nicht nur für einen sondern für zwei oder mehrere feste Abnehmer besorgt. Mit Recht nimmt der erkennende V. Senat hier lediglich Vorbestellung an, indem er auf seiten des Händlers in Betracht zieht, daß er bis zur endgültigen Abnahme der Tiere frei über sie verfügen kann, während er auf seiten der Abnehmer den Umstand als entscheidend ansieht, daß wenigstens dem jeweils zuerst belieferten Abnehmer gewisse Auswahlhandlungen zur endgültigen Bestimmung der Kaufsache möglich sind.

Damit sei die ausführliche Behandlung eines der interessantesten Kapitel in der Entwicklungsgeschichte der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. abgeschlossen. Die Rechtsprechung des RFH. zum Fragenkomplex des Vorverkaufes hat zwei erfreuliche Ergebnisse gezeitigt: einmal bedeutet sie einen Markstein für die fortschreitende Emanzipierung des Steuerrechtes von Begriffen des bürgerlichen Rechtes, die seiner Wesensart nicht oder doch nur unvollkommen gerecht zu werden vermögen. Darüber hinaus offenbart sich an dieser Stelle die hohe sittliche Bedeutung einer vernunftgemäßen, verantwortungsbewußten Handhabung der Steuergesetze durch die oberste Spruchbehörde; hat es doch der RFH. in relativ kurzer Zeit verstanden, auf einem Gebiete, das zum Schauplatz erbitterter Kleinkämpfe zwischen Fiskus und zahllosen Gruppen und Grüppchen von Interessenten geradezu prädestiniert erschien, Grundsätze zu

[69]) Das erste dieser beiden Urteile — V A 987/29 — vom 15. November 1929 ist bisher noch nicht veröffentlicht, das zweite — V A 314/29 — vom 22. November 1929 findet sich bei Mrozek UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 57.

[70]) Mindestens im wirtschaftlichen Ergebnis entspricht dieser Fall demjenigen des Urteils des RFH. — V A 210/29 — vom 8. November 1929 (Mrozek Kartei UmsStG. 1926 § 7 Abs. 1 Rechtssatz 66), in welchem ein Produktenhändler den „Gesamtanfall handelsüblicher Sammelknochen" an eine einzige Firma verkauft hatte.

entwickeln, die für die Zukunft wenn auch nicht eine restlose Befriedigung — sie muß bei der Unvollkommenheit der menschlichen Natur als ausgeschlossen gelten — so doch eine weitgehende Befriedung gewährleisten dürften.

Werden im einzelnen Falle, in dem die Beförderung der Ware durch den Händler selbst vorgenommen wird, die Fragen nach dem Erwerb unmittelbaren Besitzes und nach dem im Augenblick des Besitzerwerbes bereits erfolgten Vorverkauf der Ware bejaht, so bedarf es nach den an früherer Stelle [71]) gemachten Ausführungen noch der Prüfung einer dritten Frage, nämlich derjenigen, ob die vom Händler entwickelte Tätigkeit ausschließlich dem Zwecke der Beförderung der Ware an den Abnehmer dient. Bei der Beantwortung dieser Frage dürften sich, da der Begriff der „reinen Beförderung" schon gelegentlich der Auslegung des Schlußsatzes der Befreiungsvorschrift eine genügende Klärung gefunden hat, nennenswerte Schwierigkeiten nicht mehr ergeben. So steht insbesondere auch hier der Beförderung der Ware durch den Händler an den Abnehmer ihre Abholung durch den Abnehmer beim Händler als gleichwertiger Ersatztatbestand gegenüber [72]). Neu, weil durch die Personengleichheit von Händler und Beförderer bedingt, sind hierbei die Erwägungen darüber, ob durch Verzehr an Ort und Stelle über die bloße Abholung bezw. die durch sie ersetzte Beförderung hinausgegangen werde; man darf sich in dieser Beziehung ohne Bedenken der von Popitz [73]) vertretenen Auffassung anschließen, der in der Ermöglichung des Verzehrs am Abholungsort eine besondere Leistung des Händlers erblickt, durch die sich dieser des Anspruches auf den Genuß des Privilegs begibt. Etwaige mit der Beförderung oder mit der Bereitstellung zur Abholung verbundene Nebenleistungen des Händlers vermögen dagegen seine Befreiung von der Steuer nicht zu verhindern; so wird im Urteil des RFH. vom 21. Oktober 1929 [74]) für den Zeitschriftenhandel die Beschränkung des Händlers auf reine Beförderung auch für den Fall bejaht, daß gelegentlich der Zustellung oder Abholung der Zeitschrift der Bezugspreis eingezogen wird und daß mit dem Bezuge eine Versicherung des Beziehers verbunden ist. Daß der Begriff der reinen Beförderung immer da seine Begrenzung findet, wo durch die vom Händler entwickelte Tätigkeit die Identität der Ware zerstört wird, entspricht ebenfalls der Auslegung des Schlußsatzes der Befreiungsvorschrift [75]).

Ebenso bleibt die Verteilung einer angekommenen Sammelladung auf mehrere Abnehmer oder die Vereinigung von Einzelgütern zu einer Sammelsendung wie in der Person des Beförderungsunternehmers [76]), so auch

---

[71]) cf. oben Anm. 47.

[72]) cf. oben S. 83; die in Anm. 5 angezogenen Urteile betreffen ja gerade Fälle der Abholung der Ware beim Händler, nicht beim Beförderungsunternehmer.

[73]) cf. Popitz a. a. O. Ergänzungsband S. 138.

[74]) cf. das in Anm. 5 bezeichnete Urteil des RFH. vom 21. Oktober 1929 (Sammlung Bd. 26 S. 90).

[75]) cf. oben S. 84; alle in Anm. 7 genannten Entscheidungen beziehen sich auf Erscheinungsformen eigener Tätigkeit des Händlers.

[76]) cf. oben S. 87.

für den Fall unschädlich, daß sie vom Händler selbst vorgenommen wird. Nichts anderes gilt in Bezug auf die ebenfalls bereits erwähnte Beseitigung von Ursprungsbezeichnungen und Aufschriften der Ware, auf das Abwiegen und Abzählen von Teilmengen und dergl. Vorgänge mehr [77]); sie schließen den Händler auch dann nicht vom Genuß des Privilegs aus, wenn die fraglichen Handlungen an Stelle des Beförderungsunternehmers von ihm selbst vorgenommen werden [78]). Auch eine zeitlich begrenzte Einlagerung der Ware beim Händler selbst läßt seine Steuerfreiheit unter der Voraussetzung unberührt, daß sie sich als zur Durchführung des Beförderung notwendig erweist [79]); das ist wiederum regelmäßig dann nicht der Fall, wenn der Händler die Ware für seinen Abnehmer bis zum Abruf durch diesen in Verwahrung nimmt.

Von gleichmäßiger Bedeutung für alle hiernach als unschädlich anzusehenden Vorgänge ist es, daß dadurch, daß etwa ein Teil der vom Händler auf die geschilderte Weise behandelten Ware im Augenblick des Besitzerwerbes noch nicht verkauft war, die Privilegierung des vorverkauften Restes nicht beeinträchtigt wird [80]).

Schlußbetrachtung de lege ferenda und Nachtrag auf Grund der Notverordnung vom 1. Dezember 1930.

Zu Beginn der vorliegenden Darstellung wurde der wirtschaftliche Zweckgedanke der Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. dahin zusammengefaßt, daß durch sie die Gefahr einer Ausschaltung des Zwischenhandels aus dem Wirtschaftsprozeß beseitigt werden sollte. Diese Feststellung kann dahin ergänzt werden, daß mit der Schaffung der Vorschrift auch ein Schutz des Verbrauchers beabsichtigt gewesen sei; denn ohne das Privileg würde angesichts der in der Praxis regelmäßig eintretenden Abwälzung der Steuer die Belastung des Verbrauchers beim Konsum solcher Güter, die zuvor zahlreiche Umsatzphasen durchlaufen haben, eine oft nahezu untragbare Höhe erreichen. Am Schlusse seiner Ausführungen sieht sich der Verfasser vor die Aufgabe gestellt, zu prüfen, ob die Befreiungsvorschrift in ihrer heutigen Gestalt geeignet ist, dem doppelten Zweckgedanken des Gesetzgebers in vollem Umfange gerecht zu werden, oder ob es zweckmäßig erscheint, sie durch eine neue Norm zu ersetzen.

Die Intensität des Festhaltens des Gesetzgebers an den Leitgedanken der Befreiungsvorschrift wird auf den einzelnen Gebieten des reinen Handels, je nach Erscheinungsform und Gegenstand, eine verschiedene sein, sie wird auch variieren, je nachdem der Beurteilung vorwiegend wirt-

[77]) cf. oben S. 88 und die Anmerkungen 20/24; unschädliche Arten von Betätigung des Händlers selbst betreffen ferner die in Anm. 7 unter B angeführten Urteile des RFH.

[78]) cf. oben S. 54 und 66.

[79]) cf. die entsprechenden Ausführungen zum Schlußsatze des Privilegs auf S. 88 ff.; im Falle des Urteils des RFH. — V A 992/29 — vom 5. November 1929 (RStBl. 1929 S. 638) wird beispielsweise auf Steuerpflicht eines Holzhändlers erkannt, weil die Einlagerung des Holzes nicht mit Rücksicht auf seine bevorstehende Beförderung erfolgt ist, sondern wegen Raummangels beim Abnehmer.

[80]) Ähnliches wurde in anderem Zusammenhang oben S. 63 ff. ausgeführt.

schafts- oder steuerpolitische Gesichtspunkte zu Grunde liegen. Erfüllt beispielsweise der Zwischenhandel keine wirtschaftlich notwendigen Funktionen, ist er also überflüssig und wirkt er verteuernd, so wird der Gesetzgeber an seiner Erhaltung wirtschaftspolitisch kaum ein Interesse haben; steuerpolitisch muß er sich dagegen die Ausschöpfung auch dieser Steuerquelle angelegen sein lassen und die Ausmerzung wirklich entbehrlicher Erscheinungen dem freien Spiel der wirtschaftlichen Kräfte überlassen. Der gleiche Widerstreit zwischen wirtschafts- und steuerpolitischer Betrachtung, wobei noch ethische Momente hinzutreten, ergibt sich in Bezug auf den Konsumenten: auch hier steht dem Gesichtspunkte einer größtmöglichen Erhöhung des Wohlstandes und der Konsumkraft der Gedanke an den fiskalischen Erfolg feindlich gegenüber.

Wollte der Gesetzgeber, sofern er von einer vollständigen Beseitigung der Steuerbegünstigung des Zwischenhandels absieht, den Versuch unternehmen, die Anwendbarkeit des Privilegs entsprechend den vorbezeichneten Gesichtspunkten zu individualisieren, so würde er sein Ziel praktisch nur in der Weise verwirklichen können, daß er nach dem Vorbilde der für die Einfuhr geltenden Regelung eine Freiliste aufstellte. Bei der Aufnahme der einzelnen Warengattungen in diese Liste hätte er dann zu berücksichtigen, ob es sich um Güter handelt, bei deren Umsatz der Zwischenhandel erfahrungsgemäß wirtschaftlich unerwünschte Funktionen erfüllt, oder um Güter, die erfahrungsgemäß vor ihrem Verbrauch zahlreiche Umsatzphasen durchlaufen, oder schließlich um Rohstoffe zur Herstellung lebensnotwendiger Konsumgüter oder um solche Güter selbst. Wenn man indessen bedenkt, daß ohne Zweifel für jede Warengattung Argumente ins Feld geführt werden könnten, die ihre Aufnahme in die Liste aus wenigstens einem der vorgenannten Gesichtspunkte angebracht erscheinen ließen, so muß man zugeben, daß auf diesem Wege eine Verbesserung des bisherigen Zustandes praktisch nicht erreicht werden würde.

Seine Änderung erscheint aber auch steuertechnisch unerwünscht. Man braucht sich hierbei nur vor Augen zu führen, daß die Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. in ihrem heutigen Gewande seit nahezu zwölf Jahren in Geltung ist; ihre Anwendung bewegt sich daher — von Ausnahmen abgesehen — in einem in jahrelanger Praxis gut eingefahrenen Geleise. Hierzu hat nicht zum wenigsten die Rechtsprechung des RFH. beigetragen, der, wie dargetan, seit Schaffung der Vorschrift im wesentlichen mit Erfolg bemüht gewesen ist, auf der einen Seite Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, auf der anderen Seite aber durch anerkannt liberale Auslegung unvermeidliche Härten zu beseitigen. Ein grundsätzlicher Systemwechsel, gleichgültig welcher Art, würde zweifellos neue Probleme aufrollen, neue Umgehungsmöglichkeiten eröffnen und nicht zuletzt die reibungslose Erhebung der Steuer erschweren, wenn nicht ganz in Frage stellen. Damit würde sich aber die Umsatzsteuer als Ganzes, selbst bei einzelnen Verbesserungen auf dem Sondergebiete des Privilegs, wieder weiter vom Ideal einer Steuer mit möglichst geringem Kostenkoeffizienten entfernen.

In einem Punkte ist allerdings die Anwendungspraxis der Befreiungsvorschrift seit deren Bestehen vom wirtschaftlichen Zweckgedanken des Gesetzgebers abgewichen, ja diese Abweichung hat sich sogar mit zunehmender Erweiterung des Privilegs durch die Rechtsprechung des RFH. noch verschärft; es handelt sich dabei um die Freistellung der Umsätze im Kleinhandel. Der Gesetzgeber hat ohne Zweifel bei Schaffung des Privilegs in erster Linie an den Händler gedacht, der sich beim Kauf und Weiterverkauf von Ware mit kleinen und kleinsten Gewinnspannen begnügen muß, für dessen geschäftliche Kalkulationen also die Belastung mit einer Umsatzsteuerquote regelmäßig von ausschlaggebender Bedeutung ist; nur er, d. h. der Großhändler, bedarf eines Schutzes gegen die drohende Gefahr seiner Ausschaltung aus dem Wirtschaftsprozeß. Anders der Kleinhändler, der sich, abgesehen von der ihm regelmäßig zufallenden erheblich größeren Verdienstspanne, dank seiner meist unentbehrlichen Funktionen als wirtschaftlicher Verteilungsfaktor im Besitze einer wirtschaftlichen Machtstellung befindet, die ihn der Gefahr einer Ausschaltung in weit geringerem Maße aussetzt als den Großhändler [1]).

Daß der Gesetzgeber das Privileg der Steuerfreiheit vorwiegend dem Großhandel zugedacht hat, ergibt sich auch aus der rechtlichen Abstellung auf die Vermeidung von Erwerb unmittelbaren Besitzes durch den Händler. Wenn auch bei der Abwicklung von Umsatzgeschäften im Großhandel der Nichterwerb unmittelbaren Besitzes durchaus nicht die Regel bildet, so steht doch gerade hier die Entscheidung über Erwerb oder Nichterwerb des unmittelbaren Besitzes fast stets im freien Belieben des Händlers. Anders im Kleinhandelsverkehr: hier zwingt die ständige Berührung mit dem Verbraucher den Händler regelmäßig dazu, die Ware für den Verkauf bereitzustellen, d. h. also ein Lager zu unterhalten. Ausnahmen, wie etwa der nach Katalog erfolgende Verkauf eines vergriffenen Buches durch den Buchhändler, stellen im Kleinhandel mehr oder weniger Ergebnisse des Zufalles dar; solche Fälle von sich aus herbeizuführen, ist dem Kleinhändler im Rahmen üblicher Geschäftsführung nicht gegeben. Ihm fällt also dank der besonderen rechtlichen Bewertung gewisser Erscheinungsformen der Geschäftsabwicklung die Steuerfreiheit ohne innere Berechtigung als reine Frucht des Zufalles in den Schoß.

Bestehen hiernach vom Standpunkte des wirtschaftlichen Zweckgedankens der Vorschrift aus betrachtet keine Bedenken, ihre Anwendbarkeit auf Kleinhandelsumsätze auszuschließen, so gibt es darüber hinaus noch weitere Gesichtspunkte, die einen solchen Ausschluß als geradezu wünschenswert erscheinen lassen. Hierzu gehört einmal die Tatsache, daß die erweiternde Rechtsprechung des RFH. auf dem Gebiete der Beförderung und des Vorverkaufes unzweifelhaft eine starke Vermehrung der Privi-

[1]) Der Gedanke, diese Machtposition steuerfiskalisch auszuwerten, ist nicht neu; er hat im April 1930 dazu geführt, wenigstens die Großunternehmungen des Einzelhandels zu einer erhöhten Besteuerung ihrer im Einzelhandel getätigten Umsätze heranzuziehen (cf. Art. VII § 1 Nr. 3 des Gesetzes zur Änderung des Biersteuergesetzes vom 15. April 1930, RGBl. I S. 136).

legierten gerade in den Kreisen des Kleinhandels zur Folge gehabt hat; ein Abbau des Privilegs in der angedeuteten Richtung würde daher ohne Frage nicht allein eine erhebliche Vereinfachung der Veranlagungspraxis, sondern auch eine nicht unwesentliche fiskalische Erfolgsmöglichkeit bedeuten. Der Anreiz für den Gesetzgeber, die sich ihm hier bietende Steuerquelle auszuschöpfen, erscheint um so mächtiger, als sich ihre Erschließung ohne jeden, unproduktive Verwaltungsarbeit bedingenden Systemwechsel im Wege eines bloßen Zusatzes zur geltenden Befreiungsvorschrift verwirklichen ließe.

Bei solcher Betrachtungsweise nimmt es eigentlich wunder, daß der Gesetzgeber den entscheidenden Schritt zur Beschränkung der Steuerbefreiung auf den Großhandel erst in jüngster Zeit getan hat; der Grund für die relativ lange Verzögerung dürfte freilich vorwiegend auf politischem Gebiet zu suchen sein. Erst im Rahmen der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 [2]) hat nunmehr die Befreiungsvorschrift des § 7 des UmsStG. einen neuen zweiten Absatz folgenden Wortlautes erhalten:

„Die Steuerfreiheit nach Abs. 1 findet nur Anwendung auf Lieferungen, die im Großhandel erfolgen und bei denen die Bestimmungen über den buchmäßigen Nachweis dieser Lieferungen innegehalten werden. Der Reichsminister der Finanzen trifft mit Zustimmung des Reichsrats nähere Bestimmungen zur Durchführung dieser Vorschrift, insbesondere darüber, was im Sinne dieser Vorschrift als Lieferung im Großhandel anzusehen ist."

Den Begriff der Lieferung im Großhandel hat der Reichsminister der Finanzen auf Grund der ihm durch die Notverordnung übertragenen Befugnis in einer Verordnung vom 6. Februar 1931 [3]), unter Ergänzung des § 37 der Durchführungsbestimmungen zum UmsStG. durch einen § 37 a, wie folgt umrissen:

„Umsatz im Großhandel im Sinne des § 7 Abs. 2 des Gesetzes liegt vor, wenn ein Unternehmer an einen Abnehmer liefert, der die Gegenstände zur gewerblichen Weiterveräußerung — sei es in derselben Beschaffenheit, sei es nach vorheriger Bearbeitung oder Verarbeitung — oder zur gewerblichen Herstellung anderer Gegenstände oder zur Bewirkung gewerblicher oder beruflicher Leistungen erwirbt.

Als Umsatz im Großhandel gelten stets die Lieferungen an das Reich, die Länder oder andere öffentlich-rechtliche Verbände."

Die künftige Einordnung der einzelnen in der Praxis des Warenverkehrs denkbaren Verwendungsarten unter die vorstehende Begriffsbestimmung dürfte sich im wesentlichen reibungslos vollziehen.

---

[2]) cf. Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dezember 1930 (RGBl. I S. 517 ff.) III. Teil Kapitel V § 1 Nr. 3.

[3]) cf. Verordnung über Änderung der Durchführungsbestimmungen zum UmsStG. (Großhandel) vom 6. Februar 1931 (RGBl. I S. 20) § 1 Nr. 1.

Auf die weitere Erschwerung der Anwendbarkeit des Privilegs, die darin besteht, daß der buchmäßige Nachweis über das Vorliegen des Befreiungstatbestandes zur essentiellen Voraussetzung der Befreiung gemacht worden ist, braucht im Rahmen der vorliegenden Abhandlung nicht näher eingegangen zu werden.